

- **Modelos de tributación de los beneficios empresariales.** *Ignacio Cruz Padial*
- **Dudas en los primeros compases de la reforma de la LGT.** *Teresa González Martínez*
- **La paulatina reforma de los módulos en el IRPF.** *Luis Miguel Muleiro Parada*
- **La corrección de la doble imposición en aportaciones no dinerarias.** *Diana Soto López*
- **La obligación de presentar autoliquidaciones del Impuesto sobre Hidrocarburos por un almacén fiscal.** *Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo*
- **Notificación del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador.** *Alfonso Sanz Clavijo*
- **Responsabilidad de la Administración tributaria.** *María del Carmen Cámara Barroso*
- **Visión práctica de la recaudación tributaria en la última reforma de la LGT (I).** *José Antonio Raya Besante*
- **La armonización contable internacional a través de un caso práctico (España-Canadá).** *Fernando Gracia-Sarubbi, César Antonio San Juan Pajares, Deirdre Taylor, Ángel Rodríguez-López*
- **Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 (II).** *Miguel Ángel Gálvez Linares y Ángel Montes Carrillo*
- **Caso práctico de Inspectores de Seguros del Estado.** *Javier Aguilar López*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Julio 2016 – Número 400

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

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

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

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

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

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

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

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

Vicente Durán Rodríguez (*Socio de KPMG Abogados*)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

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

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

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

Fernando Serrano Antón (*Catedrático Jean Monnet. Universidad Complutense de Madrid*)

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



www.cef.es

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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

IMPRIME:

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

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

DEPÓSITO LEGAL:

M-1947-1981

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

En la página www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su periodo de suscripción los podrá obtener de forma gratuita; los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un coste de 5 € + IVA por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50%.

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



Correo electrónico: revistacef@cef.es

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos prácticos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 59/2016** Una síntesis de algunos modelos de tributación de los beneficios empresariales: realidades y propuestas
A summary of some models of taxation of corporate profits: realities and proposals 5
(Ignacio Cruz Padial)
- 60/2016** Dudas en los primeros compases de la reforma de la LGT
Doubts in the first beats in relation to the reformed General Taxation Act 31
(Teresa González Martínez)
- 61/2016** La paulatina reforma de los módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
The reform progress in the slump sum taxation in Personal Income Tax .. 57
(Luis Miguel Muleiro Parada)
- 62/2016** La corrección de la doble imposición en aportaciones no dinerarias de activos o negocios tras la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades
Correction of double taxation on non-monetary contributions of assets or businesses after the Law 27/2014, Corporate Income Tax 87
(Diana Soto López)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 63/2016** La obligación de presentar autoliquidaciones del Impuesto sobre Hidrocarburos por un almacén fiscal [Análisis de la RTEAC de 21 de enero de 2016 (R. G. 2632/2014)] 89
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)
- 64/2016** ¿Es aplicable el modo de notificación previsto en el artículo 104.2 de la LGT a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador en materia tributaria? [Análisis de la STS de 9 de marzo de 2016, rec. núm. 2307/2014)] 96
(Alfonso Sanz Clavijo)

CUESTIONES A DEBATE...

- 65/2016** Responsabilidad de la Administración tributaria
① *Tax authorities liability* 103
(María del Carmen Cámara Barroso)

CASO PRÁCTICO

- 66/2016** Las actuaciones y los procedimientos de recaudación en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015. Casos prácticos (I) 107
① (José Antonio Raya Besante)

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

- 67/2016** El grado actual de armonización contable entre las legislaciones de España y Canadá: Un caso basado en el análisis de los estados financieros de una pyme del sector vitivinícola
The current status of accounting harmonization between the standards of Spain and Canada 109
(Fernando Gracia-Sarubbi, César Antonio San Juan Pajares, Deirdre Taylor y Ángel Rodríguez-López)
- 68/2016** Normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios. Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 (II)
Accounting, valuation and preparation standards of the annual accounts for the accounting of Income Tax. Order of the ICAC of February 9, 2016 (II) 131
(Miguel Ángel Gálvez Linares y Ángel Montes Carrillo)
- 69/2016** Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado 167
① (Javier Aguilar López)

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.

UNA SÍNTESIS DE ALGUNOS MODELOS DE TRIBUTACIÓN DE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES: REALIDADES Y PROPUESTAS

Ignacio Cruz Padial

*Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Málaga*

EXTRACTO

En este trabajo pretendemos analizar algunos modelos para la configuración de la base imponible en el impuesto sobre sociedades.

Así, en primer lugar, se realiza una breve descripción del modelo tradicional, basado en el resultado del ejercicio, para centrarnos en el modelo que a día de hoy es una propuesta que se pretende relanzar por parte de la Unión Europea, como es el modelo de base imponible consolidada (BICCIS), y seguidamente en el modelo real basado en el resultado de explotación, ya que este es el que está en una mayor sintonía con el plan de acción erosión de bases y traslado de beneficios (BEPS).

Finalmente se plantea una base imponible como refundición de los modelos base imponible consolidada y resultado de explotación.

Palabras claves: modelos de tributación de los beneficios empresariales, base imponible y resultado de explotación.

Fecha de entrada: 08-04-2016 / Fecha de aceptación: 11-05-2016

A SUMMARY OF SOME MODELS OF TAXATION OF CORPORATE PROFITS: REALITIES AND PROPOSALS

Ignacio Cruz Padial

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze some models for setting the tax base in corporate income tax.

First, a brief description of the traditional model, based on the operating results is made to concentrate on the model that nowadays European Union has the purpose to relaunch, the model of consolidated tax base (CCCTB).

This paper also focuses on the real model based on operating income. This is the one that is more attuned to the action plan base erosion and profit shifting (BEPS).

Finally it is suggested a tax base as recast of the Common Consolidated Corporate Tax Base and Comprehensive Business Income Tax.

Keywords: taxation models of corporate profit, tax base and comprehensive business income tax

Sumario

1. Introducción
2. Estado de la cuestión
3. Modelo tradicional del impuesto sobre sociedades
4. Tributación acorde a la base imponible consolidada
5. Tributación basada en la ausencia de imposición: BEPS
6. Tributación acorde con el resultado de explotación (CBIT)
 - 6.1. Modelo CBIT en el contexto OCDE
 - 6.2. Modelo CBIT y normativa europea
 - 6.3. El modelo CBIT y su implicación con la imposición sobre la renta de las personas físicas
 - 6.4. Modelo CBIT y el principio de capacidad económica
7. A modo de síntesis

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad determinar los criterios referentes en los que se basa la tributación de los beneficios de los grupos multinacionales es un tema candente y en continua evolución. Situación que, consecuencia de la reciente crisis económica, se ha visto incrementada, ya que por parte de ciertas organizaciones de carácter no gubernamental se ha incitado a la opinión pública en lo que concierne a la tributación que soportan los grupos multinacionales sobre sus beneficios, resaltando casos que han resultado extremos¹, al punto que las autoridades tributarias han tenido que abordar el problema reconociendo su implicación internacional y hacer frente al mismo².

A ello hay que unir la presión social que se ha generado en relación con esta casuística, de forma especial por la situación de crisis económica, ya que la repercusión que tiene la tributación de los beneficios de las multinacionales no está acorde con la importancia recaudatoria del impuesto sobre sociedades.

Esta situación se fomenta en un escenario en el que existe un componente político muy fuerte que está determinado por la confrontación latente entre el poder del Estado y el poder económico de los grupos de empresas; con ello no queremos reflejar que todos los grupos empresariales sean proclives a una conducta desleal en la esfera tributaria, ni que por parte de todos los Estados se haya contribuido a la tributación sobre los beneficios empresariales de las empresas de forma que estos no repercutan negativamente en los de otros Estados.

Ante esta casuística, las Administraciones tributarias han reaccionado con la puesta en vigor de distintas normas unilaterales, pero también lo han hecho organismos y organizaciones internacionales; nos referimos a la Unión Europea (UE) y a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)³; normas sobre las que colateralmente incidiremos en el desarrollo de este trabajo y de forma especial sobre alguna de ellas.

¹ Nos referimos, entre otras cuestiones, a los casos de expedientes sobre ayudas de Estado de naturaleza fiscal abiertos por la Comisión: Starbucks, Apple...

² En esta línea Declaración del G20 en San Petersburgo, septiembre 2013. *Tax avoidance, harmful practices and aggressive tax planning have to be tackled.*

³ Así, entre otros, a nivel UE, podemos hablar de Directiva 2003/49/CE, sobre régimen fiscal común en materia de intereses y cánones; Directiva 2009/133/CE, sobre régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de título; Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo, sobre asistencia mutua en materia de recaudación; a nivel OCDE, Informe de 1998 «Competencia fiscal perjudicial: una cuestión global emergente» aprobado por los ministros representantes de los Estados y que supuso la conceptualización de los paraísos fiscales así como sus elementos definidores, algo de suma relevancia; Creación del Foro de Competencia Fiscal Perjudicial en

No obstante, lo antedicho, el problema de fondo entendemos que radica en la forma y cuantía sobre la que se hace tributar a los beneficios de los grupos multinacionales, es decir, sobre qué concepto se hace pivotar la tributación, cómo se define el concepto de base imponible, cuáles son los elementos que la integran y de forma relevante cómo se deslocalizan los beneficios de estas multinacionales. Podríamos decir que las propuestas para ir solucionado estas casuísticas han ido cambiando con el tiempo, por lo que sintetizando podríamos establecer las alternativas reales y teóricas que en los últimos años existen o se han planteado⁴.

2. ESTADO DE LA CUESTIÓN

La problemática objeto de estudio radica en establecer la configuración que se otorga a la base imponible del impuesto societario, es por ello por lo que vamos a tratar de reflejar las distintas etapas que consideramos se han sucedido en la configuración de esta.

Así nos encontramos, en primer lugar, con una primera etapa, que podríamos denominar como usual o tradicional, donde el objetivo básico ha sido distribuir de forma adecuada los ingresos fiscales que se obtienen sobre los beneficios de los grupos de carácter multinacional, así como la preocupación latente por eliminar la problemática de la doble imposición internacional.

Referentes de esta forma de actuar, desde la óptica de organismos de carácter supranacional y privados (OCDE), es por antonomasia el Modelo de Convenio de la OCDE, ya que bajo su influencia se han elaborado la mayoría de convenios bilaterales para evitar la doble imposición; también podemos encuadrar en este ámbito la Guía sobre Precios de Transferencia y la problemática siempre latente en relación con la delimitación del establecimiento permanente.

Asimismo, desde la vertiente UE podemos aludir, entre otras, a las directivas comunitarias de: régimen fiscal común de matrices y filiales, de reestructuraciones societarias transfronterizas, de intereses y cánones entre entidades del grupo e incluso de corrección de la doble imposición mediante arbitrajes.

Esta fase, al día de hoy, sigue estando vigente, no obstante podemos decir que en los últimos años está siendo criticada, ya que sus principios de fiscalidad internacional son los de territorialidad,

el año 2000; en el año 2002 se crea el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal; en el año 2003 se crean los Grupos de Trabajo y el Foro Global (Ottawa) con el fin de definir los elementos y principios básicos del *level playing field*; en el año 2006 el G20 pasa a formar parte de la lucha contra el fraude, algo que tendrá suma relevancia en el futuro.

⁴ Un desarrollo muy completo de los distintos enfoques para la configuración de la base imponible del impuesto societario puede verse en SANZ GADEA, E.: «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional» en *Ekonomiaz*, n.º 88, 2.º semestre 2015, págs. 99-123. Véase también del mismo autor, «El impuesto sobre sociedades. ¿Un impuesto en crisis?», *Crónica Tributaria*, n.º 141, 2011, págs. 179-209.

empresa independiente y libre competencia, y su conjunción ha sido y es el paradigma de este modelo para configurar la base imponible. No obstante, como ya hemos incidido es precisamente este paradigma el que no está respondiendo a la realidad actual, de ahí la presión social sobre la tributación real de las entidades multinacionales que están resquebrajando el modelo, puesto que estas están contribuyendo en menor medida de lo que la realidad les impondría, o al menos haciéndolo en territorios en los que con arreglo a la actividad económica desarrollada no les correspondería⁵.

Una segunda etapa, que en la actualidad es un paradigma alternativo, sería realizar la tributación sobre una base imponible consolidada, distribuyendo esta entre las empresas del grupo multinacional mediante una fórmula de reparto predeterminada. Esta forma ha sido auspiciada por la UE, si bien hasta el momento solo tenemos proyectos normativos que ahora se pretenden relanzar y sobre los que vamos a incidir de una forma concreta. En cuanto a los principios de territorialidad y empresa independiente siguen manteniéndose con interpretación diferente a como lo hacen en el Modelo de Convenio de la OCDE, y el de libre competencia pierde su función, con lo que ello conlleva en la casuística de operaciones vinculadas y por añadidura en los precios de transferencia.

En este punto conviene hacer una reflexión, siendo cierto que en el ámbito UE es un proyecto, de momento, estancado, no podemos decir que en su configuración sea totalmente novedoso, puesto que en EE. UU. se aplica en relación con los impuestos estatales sobre los beneficios siempre que exista una actividad económica común entre dos o más entidades. Lo que sí es diferencial y, por tanto, sería original es que el proyecto de la UE se propone respecto de Estados soberanos y sin la necesaria condición de que exista una actividad económica entre las empresas implicadas.

Una tercera etapa, en la que podríamos afirmar que, de forma primordial, tiene su incidencia la problemática de la doble no imposición. A ella pertenecen normas tales como: intercambio de información, que han sido promovidas tanto por la UE como por la OCDE, el código de conducta de la UE y el régimen de competencia fiscal dañina de la OCDE, y aquí por encima de todas estaría la erosión de bases y el traslado de beneficios (BEPS) cuyos informes ya se conocen y a los que prestaremos atención en algún aspecto concreto. Esta fase que podríamos decir ha arrancado en un momento más reciente, y por tanto con menor vigencia temporal, guarda similitud con la enunciada en primer lugar, puesto que los principios en los que se basa son los mismos, si bien con una puesta en escena diferente.

Pues bien, la cuestión que podemos plantearnos ahora sería cuál de los enfoques acaecidos, en cada una de las etapas descritas, consideramos que debería prevalecer para lograr el objetivo perseguido como es tributar por los beneficios allá donde se obtienen y al mismo tiempo, si ello es posible, consiguiéramos eliminar muchos de los problemas que afectan a la fiscalidad internacional⁶.

⁵ Nos referimos a que la tributación se realice de acuerdo con el lugar en el que efectivamente se desarrolle la actividad y exista un motivo económico válido para ello; véase DURÁN-SINDREU BUADE, A.: *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*, Aranzadi, 2007.

⁶ Nos estamos refiriendo a operaciones vinculadas, precios de transferencia, deducibilidad de intereses...

Es por ello que, dando por conocida la que hemos denominado etapa primera, a la que podemos considerar como tradicional y que ha sido tratada con suficiente amplitud, por lo que solo haremos una breve referencia a la misma, nos centraremos en las otras etapas descritas; así, vamos a incidir en el modelo de base imponible consolidada con el objeto de ver las ventajas que podría aportar en la fiscalidad internacional y cuál de las casuísticas problemáticas que acontecen en la actualidad podríamos solventar si se aplica y, con posterioridad, nos adentraremos en la casuística BEPS y dentro de ella analizar las posibles ventajas que un cambio en la configuración de la base imponible, por la aplicación de modelos alternativos, como puede ser el CBIT (*comprehensive bussines income tax*)⁷, podría aportar eliminando alguna de las problemáticas que se recogen en las propias acciones de BEPS y analizando este sistema tanto desde la perspectiva UE como OCDE.

Finalmente trataremos de realizar una síntesis de lo que podría ser la forma de obtener la base imponible en el impuesto sobre sociedades, conjugando para ello las teóricas ventajas que los enfoques analizados podrían aportar al objeto de eliminar algunas de las cuestiones más problemáticas, que inciden en la actualidad para la configuración del impuesto societario, de forma especial en lo que se refiere a la deslocalización de beneficios que conlleva a la erosión de bases imponibles.

3. MODELO TRADICIONAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En este modelo el elemento sobre el que se nuclea la base imponible es el resultado del ejercicio o resultado contable, con las correcciones especificadas en la norma tributaria; su esencia radica en que los intereses y pagos que puedan tener esa consideración son fiscalmente deducibles mientras que los dividendos no lo son.

Resulta por tanto incuestionable que esta forma de configurar la base imponible fomenta la financiación mediante el endeudamiento⁸, y lo hace aún en mayor medida si la remuneración del capital vía dividendos tributa en sede del perceptor sin mecanismo de corrección de la doble imposición⁹;

⁷ La elección del modelo CBIT, la hemos realizado frente a otros, como podrían ser ACE (*Allowance for Capital Equity*) o CFT (*Cash Flow Taxation*), por considerar que en su configuración al eliminar la deducción por los intereses pagados por la financiación ajena, está en mayor sintonía con lo que se desprende de la acción 4 de BEPS, y por ello más acorde a la realidad actual que los otros dos modelos descritos, no obstante, haremos unas breves consideraciones sobre ACE cuando analicemos de forma específica el modelo CBIT. En relación con las opciones que se plantean, respecto de las ventajas e inconvenientes que pueden aportar los distintos modelos para configurar la base imponible del impuesto, véase el trabajo empírico que han realizado, PÉREZ BARROSO, L. y PICOS SÁNCHEZ, F.: «La neutralidad financiera en el impuesto sobre sociedades: Micro simulación de las opciones de reforma para España», *FUNCAS*, documento de trabajo n.º 671/2012.

⁸ La deducción con base en los gastos financieros que remuneran la financiación ajena induce a las empresas a su utilización preferente en sus proyectos de inversión, este sesgo fiscal tiene su origen en la imposibilidad práctica actual de gravar el beneficio puro, por lo que se generan problemas de neutralidad. Véase ALBI IBÁÑEZ, E.: «Los retos del impuesto sobre sociedades en un mundo globalizado», *Papeles de Economía Española*, n.º 125-126, 2010.

⁹ Como sabemos en nuestra normativa interna, el método para eliminar la doble imposición de dividendos, establecido en la Ley 42/1994, reproducido en la Ley 40/1998, ambas del impuesto sobre la renta de las personas físicas, se su-

es evidente que se trata de un modelo que no es neutral respecto a la decisión de financiación de los proyectos de inversión¹⁰.

Es por ello por lo que, en los últimos años, estamos asistiendo a una tendencia a establecer restricciones en la deducibilidad de intereses. Las clásicas normas antisubcapitalización que relacionan el endeudamiento vinculado y los fondos propios han perdido relevancia y han ido apareciendo otras basadas en restricciones objetivas para la deducción de intereses, que se construyen mediante porcentaje sobre una magnitud significativa, como es sobre el beneficio antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones¹¹, o la traslación que hemos hecho en nuestro ordenamiento interno estableciéndolo sobre el beneficio operativo¹².

Asimismo, en relación con el método de eliminación de la doble imposición económica, aun contando con el afianzamiento del método de exención, se han ido configurando normas para evitar la no imposición que se produce por la distinta calificación de las rentas en las jurisdicciones de dos entidades relacionadas en un negocio jurídico; en efecto, estamos considerando el tema de híbridos que ya ha sido recogido en nuestra normativa interna, así como la no integración en la base imponible de las minusvalías obtenidas mediante establecimiento permanente en tanto no se transmita este o cese en su actividad¹³.

Esta erosión en la base imponible, en definitiva, se genera de forma primordial por las partidas que integran el resultado financiero de la empresa; es por ello, por lo que con posterioridad incidiremos de forma principal en el modelo basado en el resultado de explotación (CBIT) que no tiene esta vulnerabilidad inherente a las partidas que integran el resultado financiero, ya que las mismas no se toman en consideración para establecer la renta sometida a gravamen. No obstante, para guardar coherencia con las etapas descritas al desarrollar el estado de la cuestión, con carácter previo abordaremos el tratamiento de la base imponible consolidada.

primió en la Ley 35/2006, que estableció una exención de 1.500 euros, que ha suprimido la Ley 27/2014 del impuesto sobre sociedades.

¹⁰ Hasta ahora, antes de la última modificación de nuestra normativa interna (art. 16 de la Ley 27/2014), era un modelo muy vulnerable a las prácticas de subcapitalización, que solo eran alcanzables a los grupos multinacionales y eran de las más utilizadas en el trasvase de rentas hacia zonas de baja tributación. Y lo era aún en mayor medida si el método utilizado para eliminar la doble imposición económica interna o convenida era el de exención para los dividendos y plusvalías de cartera, computando las minusvalías, ya que fomentaban la adquisición apalancada de instrumentos de patrimonio.

¹¹ Véase acción 4 de BEPS, limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

¹² En el artículo 16 de la Ley 27/2014, se establece la deducibilidad de los gastos financieros con el límite del 30% del beneficio operativo, definido este como el obtenido a partir del resultado de explotación establecido de acuerdo al Código de Comercio y normativa contable de desarrollo, se elimina la amortización del inmovilizado y su deterioro por enajenaciones, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio con ciertos requisitos.

¹³ Véanse artículos 21 y 22 de nuestra Ley 27/2014.

4. TRIBUTACIÓN ACORDE A LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA

El modelo de la base imponible consolidada tiene su fundamento en el establecimiento de la misma mediante la constitución de una fórmula de reparto predeterminada; fórmula consistente en establecer parámetros que eviten recalcular la base imponible para ver qué parte del beneficio se genera en cada Estado, tiene como antecedente su utilización en Estados Unidos, hace ya un siglo, en concreto en el Estado de Wisconsin que lo adoptó por primera vez. Asimismo, Canadá desde hace más de 50 años también utiliza este sistema de reparto para configurar la base imponible que se somete a tributación¹⁴.

Esta fórmula de reparto que podemos considerar como germen de la que se ha aplicado para la formulación de la base imponible consolidada, que se postula en el ámbito UE, cuando se plantea su utilización se hace en un entorno europeo; no obstante, creemos interesante traer a colación como en este tema ya existen matices y excepciones como pueden ser Italia y el Reino Unido que lo limita con entidades residentes en la UE, así como en Francia donde, mediante autorización, las entidades no residentes pueden formar parte del grupo fiscal¹⁵.

Es por ello que tampoco puede afirmarse que el modelo base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) que es sobre el que incidiremos, sea una novedad en sí mismo, pero sí es cierto, como pondremos de manifiesto, que presenta diferencias en su configuración respecto a lo ya establecido.

La propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011, relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, en su exposición de motivos trae a colación algunas cuestiones sobre las que vamos a incidir, para después resaltar los aspectos más significativos que se contienen en esta propuesta.

Así, partimos de la premisa de que el establecimiento de una BICCIS tiene por objeto superar algunos de los principales obstáculos al crecimiento en el mercado único¹⁶. La no existencia

¹⁴ Sobre esta casuística de las fórmulas de reparto, véase, POZA CID, R. y PRIETO CUADRADO, M. I.: «La base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades (BICCIS)», *XIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 1.º semestre 2011.

¹⁵ Vid. SANZ GADEA, E.: «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional», *op. cit.*, pág. 104.

¹⁶ Con fecha 27 de octubre de 2010, se publicó la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, «Hacia un acta de Mercado Único», por una economía social de mercado altamente competitiva. Se efectuó con la finalidad de aportar propuestas que contribuyeran a mejorar, en un futuro inmediato, el mercado interior, y lo hiciera en las múltiples vertientes que se desprenden de las propuestas que se enumeran. Dentro de las propuestas que se formularon, encuadradas y agrupadas dentro de tres grandes bloques temáticos, el Parlamento Europeo mediante Resolución de 6 de abril de 2011, concretó dichas propuestas en doce prioridades para estimular el crecimiento y reforzar la confianza, y dentro de esas prioridades se abordó el establecimiento de una base imponible consolidada común en el impuesto sobre sociedades.

de una normativa común en el impuesto sobre sociedades es evidente que desincentiva la inversión en la UE impidiendo que se cumplan las prioridades establecidas. Es por ello por lo que el enfoque común que se propone garantizaría la coherencia de los regímenes fiscales nacionales sin armonización de tipos impositivos, lo que permitirá mantener cierto grado de competencia fiscal dentro del mercado interior y por esta competencia una mayor transparencia.

La propuesta de BICCIS es un régimen de normas destinadas a calcular la base imponible de las sociedades que residen a efectos fiscales en la UE y de las sucursales de terceros países situadas en territorio comunitario. En concreto la estructura fiscal que se propone establece:

- a) Normas para calcular el resultado fiscal individual de cada sociedad o sucursal.
- b) La consolidación de dichos resultados.
- c) La distribución de la base imponible consolidada entre cada uno de los Estados miembros que le sea de aplicación.

La aplicación de la BICCIS es a empresas de todos los tamaños, multinacionales y pymes, cada una obtiene unos beneficios concretos en su aplicación. La armonización solo afecta al cálculo de la base imponible y no interfiere en la contabilidad financiera. Ello hace que cada Estado mantenga sus normas nacionales en contabilidad, en este sentido es importante considerar los Reglamentos de aplicación de las normas internacionales de contabilidad y el régimen de BICCIS introduciría normas independientes para calcular la base imponible del impuesto sobre sociedades.

La utilización de la BICCIS sería facultativa, no obstante, cuando una empresa opte por ella deja de estar sujeta a las disposiciones nacionales relativas al impuesto sobre sociedades en todos los aspectos regulados por la normativa común.

Podríamos concluir estas consideraciones manifestando que la BICCIS supondría un giro radical con el sistema de tributación vigente, que está fundado en las bases imponibles individuales que se depuran de los efectos de las operaciones entre entidades del mismo grupo.

Centrándonos ahora en aspectos concretos podemos destacar:

1. La referencia para determinar la base imponible es el grupo de empresas. Se trata de una base a efectos fiscales que no es el grupo mercantil. Las normas que regulan la obtención del resultado contable son normas fiscales, es decir, no se aplicarían las normas contables que regulan el resultado, aunque nada impide que sirvan de base para configurar las normas fiscales aplicables.
2. La base imponible determinada se distribuye entre las entidades y/o establecimientos permanentes del grupo de empresas europeo con base en una fórmula de reparto predeterminada, hasta ahora basada en: activos, ventas, salario y número de empleados. Ello hace que el resultado del ejercicio resulte irrelevante.

3. Cada entidad o establecimiento permanente tributa al tipo de gravamen del Estado miembro donde esté ubicada su residencia.
4. El grupo de empresas no es el contribuyente, sino que es cada una de las entidades y establecimientos permanentes que integran el grupo, que tiene su relevancia en cuanto es el núcleo de referencia para determinar la base imponible que se distribuye.
5. Todas las obligaciones tributarias que se deriven de la aplicación de la BICCIS se realizarán en la Administración fiscal en cuyo territorio tenga su sede la entidad dominante del grupo de empresas.

En principio, la puesta en práctica de la BICCIS resolvería muchas de las cuestiones que ahora suscitan una problemática importante, nos referimos a que las estrategias de atracción de actividades o bases imponibles mediante regímenes fiscales de privilegio¹⁷ o mediante tipos de gravamen anormalmente reducidos carecerían de sentido; asimismo, podríamos prescindir de los mecanismos para evitar la doble imposición, ya que se eliminarían los dividendos y plusvalías internas, se realizaría la compensación de pérdidas entre las entidades del grupo fiscal y haría innecesarias las técnicas para valorar las operaciones vinculadas a precios de mercado al eliminar los efectos de estas operaciones¹⁸.

La reforma realizada en nuestra normativa del impuesto sobre sociedades (Ley 27/2014) es un claro ejemplo de las dificultades en las que se encuentra el principio de libre competencia, ya que atendiendo a una realidad contrastable abandona la clasificación entre métodos principales y subsidiarios para determinar los precios de transferencia en las operaciones vinculadas y permite incluso otros métodos de valoración generalmente aceptados¹⁹.

Podríamos afirmar que el problema de erosión de bases imponibles que se origina por la desviación artificial de ingresos y gastos entre entidades del grupo se materializa de forma importante mediante precios de transferencia, y este no era un aspecto latente a considerar por quienes elaboraron la propuesta de Directiva BICCIS; no obstante, no podemos obviar que su puesta en práctica sería un antídoto muy potente y eficaz frente a esas operatorias. Es más, podríamos decir que, desde esta perspectiva, consideramos que el sistema BICCIS nos conduce a mejores resultados que el de empresa separada y libre concurrencia que auspicia la OCDE.

Si como venimos refiriendo, parece que el modelo presenta importantes ventajas, nos preguntamos el por qué no se ha implantado, aunque ahora parezca que existe una intención

¹⁷ Entre otros el *patent box*, que dejaría de ser un mecanismo que distorsiona la tributación donde se genera el beneficio.

¹⁸ Este aspecto lo consideramos de vital importancia para incidir en la necesidad de implementar el mecanismo de la BICCIS. Nos referimos a que antes las entidades filiales integradas en un grupo actuaban con un elevado grado de autonomía y realizaban operaciones con terceros, por lo que los principios de empresa separada y libre competencia se aplicaron sin excesiva dificultad; en la actualidad, sin embargo, operar de forma integrada es la regla usual que se potencia por el desarrollo de las tecnologías de la información y comunicación (TIC) y la libertad de movimiento de capitales.

¹⁹ Véase apartado 4 del artículo 18 de la Ley 27/2014.

evidente por parte de la UE en relanzarlo²⁰, que motivos podemos aducir para que no se haya materializado.

Es por ello que vamos a resaltar las dificultades que consideramos han incidido para que no existiera interés en su puesta en práctica con la diligencia y efectividad que debería haberse hecho²¹.

Así, en primer lugar, podemos aducir que su ámbito espacial está restringido al conjunto de empresas del grupo que son residentes en la UE, lo que implica que para los grupos que realizan operaciones más allá del entorno europeo coarta sus efectos positivos. En concreto, la neutralización de la erosión fiscal de las bases se resquebraja por la desviación de ingresos y gastos que pueden acontecer por la relación con empresas fuera del entorno europeo. Este es un grave problema que podría lastrar su establecimiento, ya que cada vez es mayor la interrelación de la actividad económica que realizan las entidades multinacionales con un entorno transfronterizo que escapa del territorio UE²².

En segundo lugar, nada se establece respecto del tipo de gravamen, lo cual resulta coherente con las presiones efectuadas por los países que practican una política agresiva de tipos nominales para atraer capital. Asimismo, se puede aludir que el establecer una horquilla de tipos de gravamen iría en contra de la competencia fiscal legítima, en aras de la cual cada Estado debe ser libre para configurar su sistema fiscal en la forma que estime más conveniente para lograr el equilibrio entre recursos y necesidades de financiación²³.

²⁰ El Plan de reforma del Impuesto sobre Sociedades de la Comisión de 17 de junio de 2015 considera que el sistema tradicional de configuración de base imponible del impuesto societario ha quedado superado y relanza la propuesta de directiva sobre la base imponible consolidada común; no obstante, es cierto que lo hace con matices como pueden ser aspirar, de momento, solo a una mera armonización de la base imponible e incide en su propósito de que los beneficios se gravan allí donde se genera el beneficio sin determinar de forma expresa cómo conseguirlo, solo se entrevé una aproximación a lo que sería la acción 7 del proyecto BEPS en cuanto a ampliar el concepto de establecimiento permanente para una mejor comprensión de ciertas estructuras como pueden ser las de comisión. Es significativo que en la hoja de ruta del Plan BEPS en la UE, durante la actual presidencia holandesa (primer semestre 2016) no se contempla la casuística del establecimiento permanente ni a corto ni a medio plazo.

²¹ En este punto seguimos el planteamiento realizado por SANZ GADEA, E.: «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional», *op. cit.*, págs. 107-110. Véase también, MÜLLER, A.: «Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS). Las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la Comisión», *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, n.º 9, IEF, 2011, págs. 32-34.

²² A pesar de que en la propuesta BICCIS se incluya una cláusula general antiabuso (art. 80) y otras de carácter particular, como las relativas a precios de transferencia (arts. 78 y 79), a la deducibilidad de intereses (art. 81) y a las compañías controladas extranjeras, normas TFI (art. 82), consideramos que por su ambigüedad, si no se modifican, vendrían en la práctica en una inaplicación efectiva.

²³ Interesa resaltar aquí como muchos Estados se han visto forzados a bajar sus tipos nominales consecuencia de la planificación fiscal agresiva seguida por otros Estados, lo que podría ocasionar que el establecimiento de una horquilla de tipos de gravamen más que restringir lo que haría es incrementar la libertad de acción en mayor medida cuanto más amplia fuese dicha horquilla.

En tercer lugar, el funcionamiento que en la práctica tendría la fórmula de reparto que se propone es una incógnita y ello incluso a pesar de su detallada construcción normativa.

En efecto, surgen interrogantes a la hora de la aplicación práctica del reparto, es por ello por lo que podrían plantearse cuestiones como:

- a) Son los factores elegidos para el reparto los adecuados para que cada jurisdicción fiscal afectada recaude los ingresos de las actividades económicas realizadas en su territorio.
- b) Pueden determinarse con precisión las ventas en destino.
- c) Utilizamos el factor ventas en aquellos grupos en los que solo hay alguna empresa que opera frente a terceros.

En la propuesta de directiva se vislumbran estas dificultades, por lo que contiene una cláusula de salvaguarda (art. 87) en virtud de la cual si el resultado de la aplicación de la fórmula de reparto no es equitativo, el contribuyente puede requerir el uso de un método alternativo. En puridad siempre existirá una fórmula de reparto más idónea que la predeterminada, la ventaja de esta es que está basada en resultados observables antes que sobre apreciaciones técnicas²⁴.

En cuarto lugar, la BICCIS origina un fuerte impacto político-administrativo, ya que las autoridades tributarias de los Estados miembros no tienen ya la competencia exclusiva de comprobar las bases imponibles de las entidades o establecimientos ubicados en su territorio, puesto que la comprobación la llevará la autoridad fiscal del Estado miembro donde esté la residencia fiscal de la entidad dominante.

En la propuesta de directiva a la autoridad fiscal principal se le otorga además la verificación de la declaración consolidada y la coordinación de las auditorías de las entidades componentes del grupo, compilando los resultados a efectos de la decisión final, contra la cual las demás autoridades fiscales podrían recurrir.

Ello conlleva tener la supremacía administrativa y judicial, lo que es uno de los puntos que pueden ser controvertidos en su concreción práctica, ya que, en definitiva, esta supremacía se está proyectando sobre aspectos de la imposición directa que, como sabemos, no es una materia que forme parte de las competencias explícitas de la UE.

En síntesis, concentrar los ámbitos administrativos y judiciales en un mismo Estado supone pérdida de competencia para aquellos en los que radiquen las entidades filiales y, por tanto, ganancia

²⁴ En efecto, cuando aludimos a las apreciaciones técnicas respecto de la distribución de riesgos, activos y funciones, nos referimos a cómo acontece en el método de distribución del beneficio conjunto de las operaciones realizadas entre partes vinculadas de la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE; no obstante, este también podría ser considerado como un método alternativo en el sentido que se establece en el artículo 87 de la propuesta de Directiva BICCIS, y que, por otro lado, es el método más parecido a la fórmula de reparto predeterminada.

para aquellos en donde se ubique la entidad dominante. Esto puede ocasionar un fenómeno sobrevenido, como sería que las entidades dominantes se desplacen hasta Estados con fiscalidad más favorable. En otras palabras, el aliciente mayor para fijar la residencia de la entidad dominante en un Estado miembro, no será la normativa concreta de determinación de base imponible, ya que esta estará armonizada, sino el grado de conocimiento y experiencia que las empresas multinacionales tengan respecto del criterio y conductas en las que se desenvuelven las Administraciones tributarias nacionales.

A modo de corolario, siendo cierto que las dificultades de tipo técnico y político del modelo BICCIS son importantes, no puede obviarse que también lo serían sus ventajas²⁵.

5. TRIBUTACIÓN BASADA EN LA AUSENCIA DE IMPOSICIÓN: BEPS

Abordar la ausencia de imposición es un planteamiento que ha estado siempre presente en la agenda tributaria internacional, de forma especial en lo que a organizaciones internacionales se refiere, pero también en el ámbito de la UE; podría decirse que en los últimos años ha cogido una especial relevancia, consideramos que la crisis económica ha contribuido a ello en gran medida y es objeto de atención por lo que supone de cambio en la configuración de la base imponible de las sociedades.

Llegados a este punto procede analizar el proyecto BEPS que pretende establecer acciones para resolver esta casuística; no obstante, para su resolución no lo abordaremos analizando las acciones en su conjunto, que damos por conocidas, sino solo trataremos aquellos aspectos que de forma concreta nos resulten relevantes al objeto de configurar cuál es la tendencia en la tributación internacional en lo que se refiere a la configuración de las bases imponibles²⁶.

Las 15 acciones contenidas en BEPS, de las que ya tenemos informe final sobre ellas en octubre de 2015, no presentan una reconsideración importante de los principios relativos a la fiscalidad internacional que están presentes en el Modelo de Convenio de la OCDE; eso sí, como aspecto relevante resaltar que cuentan con un respaldo político importante a las acciones desarrolladas por la OCDE.

²⁵ El modelo BICCIS alcanzará una mayor efectividad y concreción si está acompañado de un planteamiento muy ambicioso en materia de transparencia fiscal internacional, o lo que es igual, en la medida en que dicha normativa sea más completa y comprenda una amplia casuística hará más efectiva su utilización puesto que ayudaría a integrar las rentas pasivas obtenidas fuera del territorio UE, con lo cual solo quedarían al margen de su ámbito las actividades económicas desarrolladas fuera del territorio UE. Véase artículo 100 de nuestra Ley 27/2014, donde se han ampliado de forma importante los supuestos de imputación de rentas en relación con la normativa anterior.

²⁶ Sobre el proyecto BEPS puede verse, entre otros, a: CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza en la era BEPS*, Civitas, Navarra, 2015. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): el final, el principio del final o el final del principio», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, 2014. CARBAJO VASCO, D.: «El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, n.º 154, 2015.

A la vista de ese informe final ya podemos extraer algunas apreciaciones:

- El objetivo de todos los informes, correspondientes a cada una de las acciones, es facilitar a los países un conjunto de reflexiones, guías y recomendaciones al objeto de establecer normas para neutralizar la planificación fiscal agresiva, así como la competencia fiscal dañina.
- No se cuestiona el conjunto de principios que en la actualidad rigen las relaciones entre países en materia de tributación sobre los beneficios.
- BEPS no tiene como objeto establecer uniformidad en el impuesto sobre sociedades en el contexto de los países de la OCDE.
- No pone en cuestión la competencia fiscal entre países.
- Recoge metodologías comunes que facilitarán la convergencia entre las prácticas nacionales de los países interesados para limitar la erosión de bases.
- Se han revisado los actuales estándares fiscales internacionales dirigidos a eliminar la doble imposición, con el objeto de poner fin a los abusos, aunque no es objeto específico de BEPS.
- En algunos informes se plantea modificar los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, pero ello no supone dejar de lado los principios que los sustentan.
- Aprovechando el compromiso político para lograr una resolución de conflictos rápida y efectiva, se acuerda un estándar mínimo para garantizar el avance en dicha resolución.
- Se aboga por un instrumento multilateral que permita a los países implementar medidas y modificar los convenios bilaterales que hubiesen suscrito, al tiempo que se pone de manifiesto la dificultad inherente a la elaboración de un instrumento de esta naturaleza.

En lo que a nosotros interesa, en cuanto a la forma de configurar la base imponible, los informes que son más relevantes serían los concernientes a la acción erosiva de intereses y pagos asimilados y su interrelación con instrumentos híbridos, así como el comprensivo de la transparencia fiscal internacional²⁷.

Queremos poner nuestro énfasis en este aspecto, ya que un planteamiento muy restrictivo en el tema de deducción de intereses puede afectar al modelo tradicional del impuesto sobre sociedades, que está basado en el resultado del ejercicio o resultado contable y ponerlo en sintonía con el modelo CBIT (*comprehensive business income tax*), basado en el resultado de explotación.

²⁷ En concreto acción 4 de BEPS (acción erosiva de intereses y pagos asimilados), acción 2 (financiación híbrida) y acción 3 (transparencia fiscal internacional).

Es por ello por lo que vamos a analizar las casuísticas implícitas que se derivarían de la utilización de este modelo de tributación descrito para configurar la base imponible del impuesto sobre sociedades y su posible efectividad en el contexto BEPS.

6. TRIBUTACIÓN ACORDE CON EL RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (CBIT)

Este modelo de imposición que es comprensivo de la renta de los negocios tiene su origen en el tesoro norteamericano; de una forma simplificada podríamos decir que es aquel que recae sobre el resultado de explotación en vez de hacerlo sobre el resultado del ejercicio o resultado contable.

Como es obvio, ello introduce una diferencia sustancial con el modelo tradicional del resultado contable, ya que los intereses en su totalidad no son fiscalmente deducibles; no obstante, a pesar del beneficio que en principio pueda comportar no ha tenido una aceptación real en los sistemas fiscales del entorno OCDE, y ello a pesar de la ventaja que de entrada supone su aplicación al no permitir la desviación de beneficios a través de las partidas que integran el resultado financiero de la empresa²⁸.

Es por ello que vamos a analizar las posibles ventajas que reportaría la aplicación de este modelo en un doble sentido; así, en primer lugar, lo haremos en el entorno BEPS, para después

²⁸ En sentido opuesto o complementario a este modelo podemos considerar el *Allowance for Corporate Equity* (ACE), que tiene como característica esencial el incorporar una partida fiscal deducible que es representativa de la remuneración teórica o interés sobre los fondos propios, permitiendo además la deducción fiscal de los intereses pagados por la financiación ajena; podría decirse que la reserva de capitalización recogida en el artículo 25 de nuestra Ley 27/2014 está en la línea de este modelo, ya que pretende fomentar la financiación propia mediante estímulo fiscal. Sobre el interés nocial que representa el modelo ACE, véase, DEL BLANCO GARCÍA, A.: «La deducción del interés nocial en el impuesto sobre sociedades: un estudio comparado», *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad 1/2016, Instituto de Estudios Fiscales. Véase, asimismo STJUE de 4 de julio de 2013, asunto [C-350/11 (NFJ051164)], donde establece que el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual, para calcular una deducción concedida a una sociedad sujeto pasivo por obligación personal de un Estado miembro, no se tiene en cuenta el valor contable neto del activo situado en otro Estado miembro, cuando los beneficios de dicho establecimiento permanente están exentos de impuestos en el primer Estado miembro en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, mientras que los activos atribuidos a un establecimiento permanente situado en territorio del primer Estado miembro se tienen en cuenta al efecto. El impuesto sobre sociedades belga permite la deducción en la base imponible de una partida calculada, para los periodos impositivos de 2013 y 2014, en el 3% de los fondos propios. Su función es restaurar la igualdad, en lo que se refiere a la determinación de la base imponible, entre la financiación mediante los fondos propios y los pasivos financieros; no obstante habría que matizar este criterio, ya que la compatibilidad está supeditada a que la partida deducible abarque también a la porción de fondos propios imputables a los activos netos afectados a establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros de la UE; esta matización es importante porque despoja a la partida deducible de su cualidad de incentivo para invertir en Bélgica. A modo de síntesis, este método podría ser la opción óptima desde un punto de vista teórico, pero tiene la importante restricción de que reduce significativamente la base imponible, por lo que requeriría incrementar tipos para mantener recaudación con lo que ello conllevaría a la hora de atraer inversiones extranjeras; de ahí su casi nula aceptación en la actualidad.

encuadrarlo dentro del marco de la OCDE y de la UE, como organismos supranacionales que constituyen nuestro referente y, en segundo lugar, de forma más concisa, veremos su incidencia en nuestra normativa en lo que a imposición sobre la renta se refiere por su posible interrelación con la misma y en relación con el principio de capacidad económica.

Pues bien, qué consecuencias podría tener establecer este modelo de imposición sobre la renta societaria, entendemos que desde la óptica de lo que puede aportar respecto de las acciones BEPS relacionadas, podríamos considerar:

- Su neutralidad frente a las fuentes de financiación, puesto que los gastos financieros tienen el mismo tratamiento que los dividendos, no minoran la base imponible.
- No produce doble imposición económica, ya que al recaer sobre el resultado de explotación no incluye en la base dividendos y plusvalías.
- Obvia los posibles procesos de subcapitalización y las operaciones financieras diseñadas para desviar rentas y obtener dobles deducciones mediante la utilización de instrumentos financieros híbridos, o lo que es lo mismo, anula toda casuística en relación con el desplazamiento de beneficios mediante operaciones financieras.
- Posibilita prescindir de las retenciones sobre los intereses de los préstamos.
- Permitiría reducir el tipo nominal manteniendo la recaudación.

Como posibles desventajas:

- Aumenta el coste del capital, por lo que puede haber inversiones que dejen de ser viables por la no deducibilidad de los costes financieros.
- Plantearía la problemática concerniente a la determinación del beneficiario efectivo²⁹.

Por lo antedicho, si las ventajas del modelo CBIT son importantes en relación con sus posibles desventajas, al igual que hemos especificado para la BICCIS, por qué no está teniendo mayor repercusión en la práctica y no se está planteando su implantación con mayor énfasis.

Consideramos que, en este caso, la respuesta no es solo de índole tributaria, sino también de índole política, ya que hay que poner en relación este modelo con el consenso que existe y en el

²⁹ Como es conocido en el Modelo de Convenio de la OCDE, los límites al gravamen en fuente solo son aplicables cuando el receptor del dividendo es el beneficiario efectivo; además los comentarios consideran que la cláusula del beneficiario efectivo es meramente aclaratoria por lo que será de aplicación a todos los convenios, aunque no se incluya expresamente y aun cuando sea anterior a la fecha de modificación del modelo. No obstante no podemos obviar que esta cláusula tiene pleno sentido en los ordenamientos que distinguen entre la propiedad formal o legal y la propiedad material o económica, como ocurre en los sistemas anglosajones.

cual se sustentan las relaciones fiscales a nivel internacional que están modeladas por las acciones de la OCDE y con las normas fiscales de la UE. Asimismo, no puede obviarse la interrelación que guarda con la imposición sobre la renta de las personas físicas³⁰, así como su compatibilidad con el principio de capacidad económica, el cual es de general aceptación en los países pertenecientes a ambas instituciones.

6.1. MODELO CBIT EN EL CONTEXTO OCDE

En el marco de la OCDE, el tema de intereses está tratado en el modelo de convenio adjudicando su tributación al país donde tiene fijada su residencia el perceptor y el país de residencia del pagador de los intereses donde practica una retención limitada; aspecto este que está siendo controvertido y está en franco declive, puesto que la mayoría de países OCDE, o al menos los más significativos, son exportadores de capital y los países en los que se produce la inversión asumen que la retención encarece el coste de la financiación internacional que las empresas necesitan para materializar sus procesos de inversión.

Esto puede traer consigo que formalmente este modelo respete lo establecido a nivel OCDE, es decir, que se grave en la sede donde resida el perceptor, pero también ocurre que al no considerar en el país importador los gastos financieros como integrantes de la base imponible, ello implica un incremento en los ingresos fiscales de los países importadores de capital, originando un supuesto de doble imposición económica que no admite más corrección que la exención de los intereses en sede del perceptor³¹.

En definitiva, que el modelo CBIT no genere doble imposición económica, implica un trasvase de recursos de los países exportadores de capital a los países importadores y si lo que se pretende es no perjudicar la recaudación de los países exportadores de capital se produciría doble imposición si consideramos los intereses como integrantes de la base imponible.

Como ventaja significativa que presenta la implantación del modelo CBIT podemos aducir que no requiere renegociar los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, puesto que en estos en ningún momento se garantiza la deducción de los intereses, lo que puede legitimar la no deducción siempre que esta se efectúe sin discriminar por razón de residencia en el perceptor de intereses. Asimismo, como sabemos, en los convenios bilaterales no se exige la tributación

³⁰ Nos referimos a que la deducibilidad o no de los gastos financieros en el impuesto societario condiciona la posible doble imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

³¹ Esta situación se produciría porque no hay gasto deducible en el país importador y hay ingreso para el país exportador. En definitiva, este sistema tiene como ventaja el superar de forma radical la subcapitalización a costa de ampliar la doble imposición económica a menos que el país de residencia del prestamista no grave los intereses. Como quiera que el sistema de la OCDE está diseñado para evitar la doble imposición jurídica, pero no la económica, la aceptación de un nuevo supuesto de doble imposición económica entendemos que no conculcaría los fundamentos de dicho sistema.

de los intereses en sede del perceptor, simplemente se permite si así se establece en la normativa interna, como tampoco se oponen a la exención de los dividendos percibidos.

El posible choque que se podría producir para la aceptación y consenso de este modelo en el marco de la OCDE se iría diluyendo a medida que el tipo de gravamen sobre los beneficios decaezca y se incrementen las restricciones a la deducción de intereses, circunstancias ambas que están respondiendo a la realidad³².

El modelo CBIT al recaer sobre el resultado de explotación, magnitud no afectada por los gastos e ingresos financieros consigue el objetivo de evitar los problemas de no imposición de las rentas que se canalizan mediante instrumentos híbridos y podría resultar idóneo para ejecutar las recomendaciones de la OCDE en lo referente a la financiación híbrida³³.

Lo que se establece en el informe final de la OCDE sobre híbridos vienen a ser reglas de coordinación de la fiscalidad sobre las rentas financieras transfronterizas cuyo objeto es evitar la no imposición de estas; ello no implica una ruptura con el modelo del impuesto sobre sociedades fundamentado en la tributación sobre el resultado contable, y por tanto, en la deducción de los intereses en sede de quien paga y su tributación en sede de quien percibe, como criterio general.

Con todo, la consistencia teórica del modelo CBIT consideramos que es buena, ya que implica tributar sobre una magnitud que representa la capacidad de generación de renta de la empresa con independencia de la forma en la que se financie.

Pues bien, al igual que hemos analizado el modelo en el contexto de la OCDE, vamos a hacerlo en el entorno UE.

6.2. MODELO CBIT Y NORMATIVA EUROPEA

La UE carece de competencias propias en materia tributaria que guarden relación con los beneficios de las empresas; sin embargo, como es conocido, hay directivas específicas que inciden en el resultado financiero, a saber:

³² El informe final de la acción 4 de BEPS aboga por un enfoque sencillo que garantiza que la deducibilidad del gasto financiero neto de toda entidad esté directamente relacionada con las rentas imponibles fruto de sus actividades económicas, permitiendo a los países complementar la norma de ratio fijo con otras disposiciones como: fijar un umbral impositivo mínimo que excluya a las entidades con un bajo índice de gasto neto por intereses; exclusión de los intereses pagados a terceros prestamistas y devengados por los préstamos utilizados para financiar proyectos públicos de interés común; traslación o imputación de gastos por intereses no deducidos y la capacidad no utilizada de interés a ejercicios posteriores, este aspecto permite beneficiarse a las entidades que incurren en gastos por intereses devengados por inversiones a largo plazo que se prevé generen rentas imponibles solo en dichos años posteriores.

³³ En el informe de la acción 2 de BEPS, instrumentos híbridos, en todos los casos que se analizan concurren intereses que son fiscalmente deducibles en sede de la entidad prestataria y que no se computan en sede de la prestamista o se deducen en sede de dos o más entidades.

- Directiva matriz-filial que suprime la retención sobre dividendos y elimina la doble imposición económica transfronteriza por el método de exención o imputación (en este último caso concediendo un crédito de impuesto equivalente al soportado) en el ámbito de las relaciones matriz-filial³⁴.

No se plantea un problema de doble imposición, ya que los dividendos no se integran en la base imponible, por lo que este modelo llevado a sus últimas consecuencias, tomar como base imponible el resultado de explotación, consigue el objetivo principal de esta directiva. Puede decirse que implantar el modelo CBIT no distorsiona los objetivos pretendidos con la directiva matriz-filial y, por tanto, no exigiría ninguna modificación.

- Directiva de intereses y cánones en la que se indica a los Estados miembros que no practiquen retención en relación con los intereses que se enmarcan en relaciones financieras transfronterizas de un grupo de empresas³⁵.

En este sentido consideramos que el modelo no perturba formalmente los objetivos de la directiva; no obstante, si entendiéramos que esta tiene como finalidad distribuir los ingresos fiscales derivados de la cesión de capitales entre empresas del mismo grupo, el modelo CBIT sí podría ocasionar distorsión, ya que implica un trasvase de recursos desde los países exportadores de capital hacia los países importadores.

Podríamos decir que, al igual que hemos indicado respecto del consenso con la OCDE, la actual normativa comunitaria no es un obstáculo para implantar unilateralmente el modelo CBIT, ahora bien, si podría provocar una doble imposición contraria al espíritu de la Directiva de intereses y cánones; no obstante, este último aspecto ya se está produciendo por las normas limitativas a la deducción de intereses que se están aplicando con carácter objetivo y universal, entre otros, en Estados miembros como Alemania, Francia, Italia, Países Bajos, España, y es probable que lo sea en mayor medida tras las limitaciones a la deducibilidad que se establecen en la acción 4 de BEPS.

6.3. EL MODELO CBIT Y SU IMPLICACIÓN CON LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Consideramos procedente en este epígrafe, por la interrelación que tiene en la imposición sobre la renta de las personas físicas, considerar la evolución y configuración que en su normativa reguladora ha tenido el impuesto sobre sociedades en nuestra normativa interna.

En efecto, el modelo tradicional del impuesto sobre sociedades, basado sobre el resultado contable, grava la renta que con posterioridad afluirá a los socios, bien como dividendos o como

³⁴ Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio, modificada por Directiva 2003/123/CE, de 22 de diciembre.

³⁵ Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio.

cuota de liquidación, este era el sentido en el que la Ley 43/1995 consideraba al impuesto sobre sociedades como impuesto a cuenta de la imposición sobre la renta de las personas físicas, estando esta última fundamentada en una escala progresiva que también recaía sobre los dividendos. Esta era la esencia del modelo que hizo que la mayoría de países lo adoptaran.

Sin embargo, cuando llegó la libertad de movimiento de capital y esta alcanzó plena operatividad, surge el temor a la fuga de capitales, trayendo consigo la aparición de escalas de gravámenes o de retención liberatoria, con lo que la función tradicional del impuesto societario como antecedente del impuesto sobre la renta de las personas físicas queda desvirtuada³⁶.

Es por ello que, si nuestro impuesto societario ya no está inserto en el sistema de imposición sobre la renta a modo de antecedente del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no tiene por qué recaer sobre el resultado contable o del ejercicio, en cuanto renta disponible por los socios o propietarios de la empresa, sino que, como resulta obvio con este planteamiento, podría hacerlo sobre cualquier otra magnitud; eso sí, bajo la premisa de que esta sea demostrativa del principio de capacidad económica.

Dicho esto, procede analizar el modelo CBIT, en el contexto del principio de capacidad económica, y ver si su puesta en práctica no entra en contradicción con este principio.

6.4. MODELO CBIT Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

La actividad económica que se desarrolla en el seno de la empresa genera diversas utilidades, entre ellas podemos destacar las que se producen para la propia empresa, para los inversores, para los accionistas y alguna otra³⁷.

Nuestro impuesto societario, Ley 27/2014, no recae de forma exacta sobre ninguna utilidad concreta, ya que partiendo del resultado contable le añade partidas como la cuota devengada por el propio impuesto, así como los gastos financieros que excedan del límite previsto en el artículo 16 de la normativa societaria³⁸.

Es por ello por lo que las sociedades que estén muy endeudadas y presenten unos beneficios operativos escasos, la deducibilidad de los gastos financieros sería muy baja por el límite en

³⁶ Véase preámbulo de la Ley 27/2014, del impuesto sobre sociedades, donde se afirma que el impuesto sobre sociedades ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, lo que implica una mayor identidad del mismo.

³⁷ Cuando hablamos de utilidades nos referimos a: partiendo del concepto valor añadido, definido como la diferencia entre el precio de venta y el coste de los bienes y servicios adquiridos a terceros, a la utilidad neta para la empresa, para los inversionistas, para los accionistas y otras.

³⁸ Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio.

el porcentaje de aplicación sobre dichos beneficios, lo que haría que la tributación efectiva por el resultado contable pudiera estar muy cercana al resultado de explotación³⁹.

En sentido contrario podría ocurrir lo mismo, puesto que las sociedades con un elevado resultado de explotación y muy poco endeudadas tendrían poca deducibilidad de gastos financieros⁴⁰, por lo que el resultado de explotación y contable podrían diferir poco.

En estos escenarios, a pesar de la posible poca deducibilidad de los gastos financieros, la remuneración de los socios tributaría dos veces (IS e IRPF), mientras que la de los prestamistas lo haría solo una vez (IRPF).

Este aspecto puede resultar poco satisfactorio en relación con el principio de capacidad económica, este exige tributar sobre una magnitud que denote aptitud para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas; desde esta perspectiva, establecer una restricción objetiva a la deducción de gastos financieros altera de forma cualitativa la magnitud sobre la que tributan las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades.

Esta restricción no es privativa del impuesto sobre sociedades vigente en nuestro país, ya que en los países de nuestro entorno las restricciones objetivas a la deducción de intereses con carácter general han venido sustituyendo a las normas antisubcapitalización, que como conocemos estaban referidas de forma exclusiva a las operaciones financieras vinculadas.

Esta tendencia a restringir la deducción de intereses, que armoniza bien con las preocupaciones plasmadas en el proyecto BEPS, parece previsible que sea duradera. Este hecho, si lo llevamos a sus últimas consecuencias⁴¹, implica tributar en el impuesto sobre sociedades con una base imponible próxima al resultado de explotación, lo que propugna el modelo CBIT.

Creemos que esta base imponible, así configurada, sería demostrativa de capacidad económica, por cuanto es comprensiva de la creación de valor por parte de la empresa, y al mismo tiempo superaría las discriminaciones que se derivan de las normas limitativas de la deducción de intereses.

7. A MODO DE SÍNTESIS

Vistas las opciones que se han plasmado sobre las modalidades de configuración de la base imponible del impuesto sobre sociedades, podemos a modo de síntesis extraer las conclusiones más relevantes que se desprenden del análisis efectuado:

³⁹ Todo ello sin perjuicio de la deducibilidad de gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de un millón de euros.

⁴⁰ Nos referimos a que el límite no le afectaría, puesto que la cuantía de deducibilidad permitida sería muy superior al gasto financiero real.

⁴¹ Con ello queremos referirnos a limitar al máximo la deducibilidad de los intereses con carácter general, no solo en el sentido que se hacía antes solo con las operaciones vinculadas.

1. El establecimiento de una base imponible consolidada común neutralizaría las consecuencias que se derivan de las operaciones vinculadas que se concertaran a precios distintos a los de mercado.
2. La base imponible consolidada común saldría muy reforzada con una normativa sobre transparencia fiscal internacional muy ambiciosa; es más, implicaría incluso un acercamiento a una base imponible consolidada mundial.
3. El plan de acción BEPS nos pone de manifiesto que muchas de las deslocalizaciones de bases imponibles, hacia entidades del grupo que se sitúan en territorios de baja o nula tributación, se materializan mediante el endeudamiento excesivo, instrumentos híbridos y precios de transferencia que escapan del principio de libre competencia, lo que le hace estar en mayor sintonía con el modelo CBIT.

Es por ello por lo que, a nivel teórico, podríamos intentar una configuración del impuesto sobre sociedades, en lo que a establecimiento de base imponible se refiere, tratando de refundir los dos enfoques utilizados:

- La base imponible de la entidad dominante sería el resultado de explotación de las cuentas consolidadas gravadas al tipo vigente en el país de residencia de la entidad. Esto hace innecesario homogeneizar base o tipos.
- Las entidades dependientes de la dominante se sujetan al impuesto societario en sus países de residencia y al tipo vigente en el mismo. El impuesto pagado por cada una, a los efectos de solventar la doble imposición, sería un crédito fiscal en favor de la entidad dominante que aplicaría contra su propia deuda con el método de imputación ordinaria.

Una primera ventaja de carácter primordial, en la configuración descrita, sería la no utilización de ninguna fórmula de reparto preestablecida en la determinación de la base imponible.

Con esta configuración de base imponible podemos señalar las posibles ventajas que se derivarían de su implantación, distinguiendo entre las que se producen por efecto de la consolidación de aquellas otras que son consecuencia de sustituir el resultado contable por el de explotación.

En relación con la base imponible consolidada podemos destacar:

- Se neutralizan las estrategias que se basan en los precios de transferencia ajenos al principio de libre competencia, así como la realización de negocios jurídicos entre entidades del grupo que no serían realizados con terceros⁴².

⁴² El trabajo que se realiza en las acciones 8 a 10 de BEPS se ha volcado en la revisión de las Directivas sobre precios de transferencia con el objetivo de lograr que el principio de plena competencia pueda abordar los retos que plantean,

- Compensación de pérdidas de forma inmediata entre las entidades que conforman el grupo independientemente del lugar de residencia.
- Deja sin sentido el disminuir los tipos de gravamen en el impuesto sobre sociedades con el objeto de atraer capital, preservando además la soberanía fiscal de los países y ayudaría a las políticas de consolidación fiscal auspiciadas por la UE, para que cada país no gaste más de lo que ingresa.
- Evita implantar políticas fiscales que sean determinantes para la competencia fiscal perjudicial. Esto está en sintonía con el objetivo de la acción 5 de BEPS y con el compromiso establecido en el Código de Conducta de la UE, de derogar las medidas fiscales vigentes que constituyen competencia fiscal perniciosa.
- Hace indiferente el lugar de realización de las inversiones reales en el entorno UE, lo que implica neutralidad en la exportación de capital⁴³.
- La tributación se efectúa en relación con los beneficios que obtiene cada entidad, excepto en la dominante que tributaría por los beneficios consolidados con derecho a crédito fiscal por los impuestos pagados por cada una de las entidades, lo que resulta compatible con el consenso OCDE.

En cuanto a las ventajas que podrían derivarse de sustituir el resultado contable por el de explotación, tendríamos:

- Homogeniza el tratamiento de intereses y dividendos, lo que supone no interferir en las decisiones de financiación, lo que estaría acorde con el objetivo de neutralidad que debiera cumplir el impuesto societario.
- Hace indiferentes las estrategias de endeudamiento excesivo con fines tributarios, así como la utilización de instrumentos financieros híbridos⁴⁴.
- Elimina la doble imposición económica por la percepción de dividendos y plusvalías de cartera.
- Devendrían ineficaces las políticas que otorgan ventajas fiscales a las entidades que realizan funciones de financiación para las empresas del grupo (operaciones de subcapitalización). Esto de una forma indirecta serían las acciones 2 y 4 de BEPS.

tanto la estrategia de integración de las cadenas de valor de las empresas multinacionales, como los casos en los que la generación de valor no se encuentre reflejada en los acuerdos y operaciones entre las partes del grupo.

⁴³ Esto estaría en consonancia con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en lo que respecta a la libertad de movimiento de capitales.

⁴⁴ Se reforzaría lo previsto en las acciones 4 y 2 de BEPS.

- Simplificaría las normas antiabuso, de forma específica la mayoría de las prácticas contenidas en el informe relativo a los instrumentos híbridos de BEPS que serían superfluas.
- Permitiría mantener la recaudación reduciendo el tipo nominal.

No obstante, en este punto, no podemos obviar que sustituir el resultado contable por el de explotación tiene como desventaja primordial el incremento del coste del capital, de tal forma que puede hacer que inversiones que eran viables económicamente dejen de serlo por la no deducibilidad del coste financiero.

Asimismo, advertir que el escenario o campo en el que se desarrollarán las reglas básicas de la fiscalidad internacional a las que se enfrentarán las multinacionales durante los próximos años, no solo estará definido por los estándares internacionales de la OCDE/G20 en el marco del proyecto BEPS, sino también por las propias medidas que se adopten a nivel comunitario.

Todo apunta a que la Comisión con el apoyo de algunos Estados miembros con destacado peso político está impulsando el desarrollo de medidas e iniciativas que no solo superan el marco BEPS, sino que incluso pueden tener difícil encaje con el mismo; sirva como ejemplo de ello, la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, todo lo cual puede acentuar las dificultades para adaptar el modelo y la función fiscal a las nuevas exigencias de este marco dual OCDE/UE sin perjuicio de las singularidades de los enfoques locales, y de que lo razonable sería que se produjera un mayor grado de convergencia entre las medidas comunitarias con las recomendaciones y nuevos estándares internacionales que se están originando en el marco G20, OCDE, BEPS.

Finalmente, y a modo de reflexión particular, queremos poner de manifiesto como las distintas iniciativas o medidas que se instauran, tanto a nivel OCDE como UE, no llegan a alcanzar la efectividad que en teoría deberían tener, lo que nos induce a pensar que son razones de índole política y económica las que hacen que ello ocurra y que tengamos la sensación de que esta situación se repite con demasiada asiduidad y que son las presiones ejercidas las que hacen que las medidas que se plantean no lleguen a ponerse en práctica, o al menos no lo hagan en su totalidad para alcanzar la efectividad deseada; esperemos que algún día esa forma de actuar pueda cambiar, aunque al día de hoy no vemos claro ese final satisfactorio.

Bibliografía

ALBI IBÁÑEZ, E. [2010]: «Los retos del impuesto sobre sociedades en un mundo globalizado», *Papeles de Economía Española*, n.º 125-126.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A. [2015]: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza en la era BEPS*, Civitas, Navarra.

CARBAJO VASCO, D. [2015]: «El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, n.º 154.

COMISIÓN [2010] 608 final. *Acta de Mercado Único*.

COMISIÓN [2016] 26 final. *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior*.

COMISIÓN UE [2015]: *Paquete de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan «EU-BEPS» en el horizonte*.

COMISIÓN UE [2015]: *Plan de Acción para un impuesto de sociedades más equitativo y eficiente en la UE*.

DEL BLANCO GARCÍA, A. [2016]: «La deducción del interés notional en el impuesto sobre sociedades: un estudio comparado», *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, n.º 1, Instituto de Estudios Fiscales.

DURÁN-SINDREU BUADE, A. [2007]: *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*, Aranzadi.

OCDE [2015]: *Informe Final del Plan de Acción BEPS*.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2014]: «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): el final, el principio del final o el final del principio», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2.

MÜLLER, A. [2011]: «Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICIS). Las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la Comisión», *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, n.º 9, Instituto de Estudios Fiscales.

PÉREZ BARROSO, L. y PICOS SÁNCHEZ, F. [2012]: «La neutralidad en el impuesto sobre sociedades: Micro simulación de las opciones de reforma para España», *FUNCAS*, documento de trabajo n.º 671.

POZA CID, R. y PRIETO CUADRADO, M. I. [2011]: «La base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades (BICIS)», *XIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales.

PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO de 16 de marzo de 2011 (BICIS).

SANZ GADEA, E. [2015]: «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional» en *Ekonomiaz*, n.º 88.

– [2011]: «El impuesto sobre sociedades. ¿Un impuesto en crisis?», *Crónica Tributaria*, n.º 141.

DUDAS EN LOS PRIMEROS COMPASES DE LA REFORMA DE LA LGT

Teresa González Martínez

Doctora en Derecho Tributario. Universidad de Salamanca

Abogado en EY Abogados

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

EXTRACTO

El objeto del presente trabajo de investigación es exponer las dudas interpretativas que han surgido en los primeros compases de la reforma de la Ley General Tributaria en relación con el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de bases imponibles negativas acreditadas en periodos impositivos afectados por el instituto de la prescripción.

La Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria ha querido zanjar la polémica surgida en torno a este tema. Sin embargo, como veremos, no parece que se haya dado una respuesta totalmente precisa y contundente al respecto, pues a nuestro juicio, la última reforma de la Ley General Tributaria plantea en este concreto tema problemas interpretativos, dogmáticos y dudas de constitucionalidad que se abordan en este trabajo.

En este sentido, y en primer lugar, abordaremos la actual regulación normativa de la función comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas que han sido objeto de compensación en un ejercicio objeto de inspección y que tienen su origen en un ejercicio ya prescrito a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras. Posteriormente analizaremos si la acción comprobadora de la Administración puede accionarse solo cuando el obligado tributario aplica las bases imponibles negativas en años posteriores minorando la obligación de esos periodos impositivos, o también puede ejercitar su acción en relación con los periodos impositivos en que el obligado tributario únicamente «arrastra» esas bases sin lesión ni perjuicio del crédito tributario del ejercicio objeto de comprobación. Finalmente, de aceptarse esta última hipótesis valoraremos la posible inconstitucionalidad del apartado segundo de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015.

Palabras claves: bases imponibles negativas, potestad de comprobación, prescripción y retroactividad.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 25-05-2016

DOUBTS IN THE FIRST BEATS IN RELATION TO THE REFORMED GENERAL TAXATION ACT

Teresa González Martínez

ABSTRACT

The object of this study is to describe the first interpretative doubts that have arisen in relation to the reformed General Taxation Act, in relation to the scope of the Administration's verification powers with respect to carryforwards registered in lapsed tax periods.

The Act partly amending the General Taxation Act intends to settle the disputes arising in this regard. However, as will be seen, it fails to give a totally precise and unequivocal response as, in our opinion, the latest reform of the General Taxation Act specifically raises interpretative and dogmatic issues, and constitutionality doubts, which will be examined below.

First of all, we will discuss the current regulations governing the Administration's verification duties, in relation to the carryforwards set off in an audited financial year, arising from a financial year already lapsed at the commencement date of inspection proceedings. We will subsequently analyse where the Administration may bring action for verification only when the taxpayer applies the carryforwards of subsequent years, reducing the debt accrued in these tax periods, or whether it may also bring action for tax periods in which the taxpayer only «drags along» these carryforwards without detriment to the tax credit in the audited financial year. Finally, if this latter hypothesis is upheld, we will examine the potential unconstitutionality of section two of the single transitional provision of Act 34/2015.

Keywords: carryforwards, verification powers, statute of limitations and retroactivity.

Sumario

- I. Introducción
 - II. Regulación normativa de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación de bases imponibles negativas originadas en periodos prescritos
 - A) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades
 - B) Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT
 - III. Límites al ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración
 - IV. Necesaria interpretación conforme con la Constitución de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015
- Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los temas más apasionantes que nos ha ocupado a los tributaristas durante la última década ha sido tratar de elucidar cuál es el periodo temporal en el que la Administración tributaria puede comprobar los hechos, actos, negocios u operaciones realizados en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando sus efectos se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos.

La Administración tributaria, con anterioridad a la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley 34/2015), fundamentaba su capacidad de comprobar magnitudes tributarias, hechos, actos y actividades más allá del plazo de prescripción, principalmente en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que establece los derechos que, en el ámbito tributario son susceptibles de prescripción, entre los que, según la tesis administrativa, no se encuentra el derecho a efectuar comprobaciones o investigaciones por parte de la Administración tributaria. De esta manera se sostiene que el instituto de la prescripción afecta a la potestad de regularización de la deuda tributaria pero no así a la de comprobación. Dicha actuación ha sido confirmada por los órganos encargados de la revisión administrativa¹.

¹ Es criterio reiteradamente mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras, en las Resoluciones de 23 de marzo de 2010 (R. G. 6429/2008) y 6 de noviembre de 2014 (R. G. 4564/2013) en las que recoge y cita la doctrina mantenida en las Resoluciones de 13 de enero de 1999 [R. G. 2092/1995 y 1727/1996 (acumulados)], 13 de mayo de 1999 (R. G. 9018/1996), 9 de marzo de 2000 (R. G. 993/1997), 22 de diciembre de 2000 (R. G. 2694/1997), 19 de enero de 2001 (R. G. 3986/1997), 25 de abril de 2003 (R. G. 7331/200) y 13 de febrero de 2004 (R. G. 4799/2002), que la prescripción del derecho a liquidar, a recaudar y a sancionar, no conlleva «la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidatoria. Es el caso, por ejemplo, de la Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2010 (R. G. 5554/2008), donde afirma en relación con la comprobación del porcentaje de prorrata de un periodo prescrito a los solos efectos de determinar el porcentaje de prorrata que debe aplicar la entidad en los ejercicios objeto de comprobación que «debe concluirse que prescribe el derecho de la Administración a liquidar deudas tributarias e imponer sanciones pero no su facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios que tengan efectos en periodos impositivos respecto de los cuales la facultad liquidadora y sancionadora de la Administración no haya prescrito, criterio mantenido por este tribunal en reiteradas resoluciones» (FJ 6.º).

Este es el criterio defendido tempranamente por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 19 de enero de 2012 (3726/2009) y 9 de octubre de 2012 (5003/2011); recientemente y de forma decisiva *vid.* las Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 (4075/2013 y 4072/2013).

Frente a la tesis administrativa, un sector de la doctrina² y la Audiencia Nacional³ venían interpretando que no le es dable a la Administración inmiscuirse en la comprobación e investigación de ejercicios prescritos aun cuando de ellos se desprendieran efectos sobre los no prescritos. El transcurso del plazo legal solo permite a la Inspección, en determinados casos, una comprobación formal de los datos consignados por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio. La postura de la Audiencia Nacional aparece perfectamente condensada en la Sentencia de 24 de mayo de 2012 (249/2009); para la Audiencia Nacional, entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior, no prescrito, pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como afirmar que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la «firmeza» de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada, sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en el artículo 70.3 de la LGT, al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción.

Sin embargo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2013 (rec. núm. 4319/2011), 14 de noviembre de 2013 (4303/2011), 9 de diciembre de 2013 (2883/2012), 5 de febrero de 2015 (4075/2013), 19 de febrero de 2015 (3180/2013), 26 de febrero de 2015 (4072/2013), 23 de marzo de 2015 (682/2014) y 26 de octubre de 2015 (1867/2013), entre otras, rompieron con el criterio mantenido hasta la fecha por los tribunales menores.

En efecto, el Tribunal Supremo en las Sentencias de 6 de noviembre de 2013, 14 de noviembre de 2013, 9 de diciembre de 2013 y 19 de febrero de 2015 afirma que la Inspección puede comprobar las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, y cuenta para ello con plenas facultades comprobadoras, idénticas a las que tenía en su momento respecto de periodos impositivos prescritos, que en absoluto afectan a la «firmeza» del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquel otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación⁴.

² DURÁN SINDREU-BUXADÉ, A.: «Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en la obra colectiva dirigida por RUBIO GUERRERO, J. J.: *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2003, pág. 516. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La prescripción de las obligaciones tributarias», en *Monografías AEDAF*, núm. 2, mayo 2007, págs. 53-58; y CORONAS GUINART, J. M. y MAS RAUCHWERK, M.: «La prescripción tributaria», en la obra colectiva dirigida por MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a don Pedro Luis Serrera Contreras, IEF, Madrid, 2004, pág. 427.

³ A modo de ejemplo, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2011 (289/2008), 24 de mayo de 2012 (249/2009), 3 de mayo de 2013 (295/2010), 18 de julio de 2013 (288/2010), 26 de septiembre de 2013 (360/2010), 14 de noviembre de 2013 (368/2010), 21 de noviembre de 2013 (85/2011) y 3 de febrero de 2015 (451/2011). En sentido contrario, Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2014 (127/2011), 6 de febrero de 2014 (11/2011) y del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2014 (2171/2012).

⁴ En concreto, en los supuestos enjuiciados en las tres primeras sentencias, se analiza a quién corresponde acreditar la veracidad de las bases imponibles negativas provenientes de ejercicios prescritos. En primer lugar, el Tribunal Supremo determina la legislación aplicable *ratione temporis*. En la primera de las sentencias la legislación aplicable es la Ley 43/1995,

Por su parte, en las Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 y 23 de marzo de 2015 el Alto Tribunal se aparta radicalmente de su anterior criterio, recaído en el asunto Hewlett-Packard siete meses antes –Sentencia de 4 de julio de 2014⁵–, y considera ahora procedente la declaración de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en periodos prescritos. Su argumentación es escueta: la comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no está sometida a plazo de prescripción y ello por tratarse de una potestad de la Administración desgajada de la potestad para liquidar, regulada en un precepto propio (art. 115 de la LGT) y respecto del cual la ley nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo, resucitando una vieja polémica que parecía superada hasta fechas recientes.

La citada jurisprudencia se consolidó por rango legal al introducirse como una de las modificaciones en la Ley 34/2015⁶.

en concreto, el artículo 23.5 en su redacción introducida por la Ley 40/1998 que dispone: «El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretendan cualquiera que sea el ejercicio en que se originaren».

En la segunda y tercera de las sentencias citadas la ley aplicable es el artículo 23.5 en su redacción introducida por la Ley 24/2001 que reza: «El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron». El Tribunal Supremo hace esta precisión normativa para expresamente soslayar la jurisprudencia de esa misma Sala recaída en relación con el antiguo artículo 23.5 de la Ley 43/1995 que consagraba la imposibilidad de modificar las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos, al resultar incompatible dicha doctrina con el artículo 23.5 tras su modificación por la Ley 40/1998. Al examinar el referido precepto, el Tribunal Supremo interpreta que el precepto aplicable impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia –en el sentido de corrección a derecho– y cuantía de las bases impositivas negativas mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos. La carga queda cumplida entonces por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de ese momento surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual se le reconocen facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, que en absoluto afectan a la intangibilidad del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquel otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación. Y es que, a juicio del tribunal, no tendría sentido el citado artículo, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases impositivas negativas 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.

No se puede dejar de observar que en los casos enjuiciados, el Tribunal Supremo estima los recursos del obligado tributario, al considerar que cumplió la carga de aportación documental que le incumbía sin que la Inspección desarrollara la carga que le correspondía para demostrar la improcedencia o incorrección de las bases negativas.

En cambio, en la Sentencia de 19 de febrero de 2015 (3180/2013) el precepto aplicable era el artículo 106.4 de la LGT respecto del que el Tribunal Supremo reconoce ya expresamente que autoriza la comprobación administrativa plena o material de bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos.

⁵ Rec. núm. 581/2013.

⁶ Para J. MARTÍN QUERALT, con el Anteproyecto de Ley General Tributaria se dan significativos pasos hacia el vaciamiento del actual marco de la prescripción: «Así, el derecho a compensar o deducir créditos fiscales más allá del

En este sentido, el artículo 66 bis que añade la Ley 34/2015 dispone que «la prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley». Justifica la exposición de motivos la introducción de esta medida para aclarar los problemas interpretativos que esta materia venía suscitando, de tal manera que se explicita en el texto legal que el derecho⁷ (*sic*) de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones no está sometido a prescripción⁸.

El precepto se remite al artículo 115 de la LGT, también modificado por la Ley 34/2015, que dispone que la Administración podrá ejercer sus potestades de comprobación e investigación aun en relación con periodos y conceptos tributarios prescritos siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con derechos de la Hacienda Pública no prescritos. Añade el artículo 115, en su apartado segundo, que asimismo la Administración puede ejercer la facultad

plazo de prescripción se ve acompañado ahora de la facultad de la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, con las mismas potestades que ejerce en relación con ejercicios no prescritos» («A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 274, septiembre-octubre 2014, Editorial CISS).

Asimismo, el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su pág. 8 afirma que las modificaciones que se proponen en la LGT «reconfiguran el instituto de la prescripción» y no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el «prelegislador se ocupa de establecer mecanismos para impedir a toda costa que la prescripción llegue efectivamente a producirse, bien otorgando poderes exorbitantes a la Administración tributaria, bien incrementando las causas interruptivas». Más contundente todavía, si cabe, se muestra el voto particular concurrente que formula la vocal María Concepción Sáez Rodríguez al citado Informe cuando en su pág. 3 afirma que «es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo sino también a los colindantes. De ello nada bueno se puede esperar. Se producirán fisuras, que serán bien aprovechadas por quienes no estén en disposición de contribuir al mantenimiento de las arcas públicas».

⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.ª ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1993, pág. 304, señala que es «obvio que por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un derecho a determinarla, sino una potestad para hacerlo».

La Administración no dispone de una acción para exigir la liquidación de la deuda tributaria, ni para recaudarla, ni una acción para sancionar sino que dispone de potestades administrativas a través de las cuales se hace efectivo el principio de autotutela, y que tienen, como afirma FALCÓN Y TELLA, carácter fiduciario, esto es, están al servicio de los intereses generales (FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 30).

⁸ Dispone, en concreto, la exposición de motivos de la Ley 34/2015 lo siguiente: «La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que solo tendrá las limitaciones recogidas en la ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo. Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiere producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido».

de calificación de hechos, actos o negocios con independencia de la previa calificación otorgada por el obligado tributario y del ejercicio o periodo en el que aquellos se produjeron, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT.

Tal y como afirma el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la LGT, resulta ciertamente sorprendente esta declaración de imprescriptibilidad, pues carece de «parangón en nuestro ordenamiento jurídico»⁹, más allá la referida a delitos de lesa humanidad y del supuesto de imprescriptibilidad introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, considerando como ganancias de patrimonio no justificadas la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos situados en el extranjero respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT¹⁰.

En efecto, esta modificación compromete gravemente el principio de seguridad jurídica¹¹, principio constitucional que a tenor de la exposición de motivos de la Ley 34/2015 justifica en buena parte la reforma de la LGT. Este principio exige, entre otros aspectos, instituciones que eviten la prolongación de situaciones generadoras de incertidumbre para los sujetos que intervienen en toda relación jurídica por lo que la posibilidad de comprobación e investigación eterna o indefinida en relación con ejercicios prescritos origina un no saber a qué atenerse que es el paradigma de la inseguridad jurídica¹².

Asimismo, no puede dejar de observarse que esta declaración de imprescriptibilidad ha de interpretarse en el contexto de la reforma paralela que el momento de gestarse el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT se seguía en relación con la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁹ Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, pág. 9.

¹⁰ En relación con el deber de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero véase H. LÓPEZ LÓPEZ, «Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución», *RCyT. CEF*, núm. 368, noviembre 2013, págs. 5-48. Para este autor el distinto tratamiento que dispensa el legislador a las ganancias patrimoniales no justificadas cuando derivan de bienes y derechos situados en el extranjero, respecto del previsto para las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de los bienes y derechos que se sitúan en territorio español unido a la enorme restricción de la prueba en contrario, hacen dudar seriamente de la compatibilidad de esta medida con el derecho comunitario y la propia Constitución española.

¹¹ El Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, en su pág. 4 advierte de la necesidad de que se incremente la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada.

¹² En este sentido, CABALLERO SÁNCHEZ, R.: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 74, cuando señala que «en el campo del derecho público es evidente que la Administración, por exigencia del principio de eficacia, para ser operativa, tiene que pasar página en el desempeño de sus funciones. No plegarse a esta exigencia y pretender que la Administración no pueda olvidarse de los hechos que se van distanciando en el tiempo, lejos de una aspiración de justicia, significa firmar un seguro de ineffectividad».

Así, en el Anteproyecto de reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se preveía la no limitación temporal de la compensación de bases imponibles negativas, lo que hacía aconsejable la ampliación del plazo de prescripción de cuatro años. Finalmente en el texto aprobado en el Congreso de los Diputados se restringe el derecho de la Administración a revisar las bases imponibles negativas, respecto a lo que se preveía en el anteproyecto; ahora, esta revisión deberá realizarse en un máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del impuesto en la que se generaron esas bases imponibles negativas. A partir de ese momento, el contribuyente únicamente deberá acreditar su existencia (en el sentido de origen o procedencia, no de corrección a derecho), exhibiendo las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se generaron y la información contable.

Sin embargo, la citada modificación no ha tenido su corolario en la Ley de modificación parcial de la LGT, careciendo de toda lógica jurídica declarar la imprescriptibilidad como regla general y limitarla en relación con las bases imponibles negativas que, sin embargo, carecen de plazo para su efectiva compensación.

Asimismo, la redacción del artículo 115 de la LGT altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas, el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de su derecho realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno¹³.

A fortiori, al permitir la ley que las facultades de comprobación puedan soslayar el plazo de prescripción, se consagra una desigualdad de trato no justificable, ya que la Administración puede adentrarse en la comprobación de lo extinto, aun con la sola pretensión de proyectarlo en los ejercicios no prescritos, mientras que el obligado tributario no está habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos. La prescripción, antes y ahora, provoca en lo tributario la preclusión de facultades del obligado tributario y de la Administración respecto a la obligación de que se trate como consecuencia de la extinción de la obligación. Admitir que no pudiendo el obligado volver sobre dicho periodo –con independencia del posible resultado favorable o desfavorable– pueda hacerlo la Administración, introduce un desequilibrio en sus respectivas posiciones que no encuentra respaldo ni justificación en la normativa tributaria, traduciéndose en un privilegio para esta que hasta podría ser perjudicial para los intereses generales, en la medida en que podría relajar su imperativo constitucional de actuar con eficacia en defensa de tales intereses.

La actual interpretación judicial y administrativa unida a la redacción actual de la materia contenida en la Ley de modificación parcial de la LGT que consagra la posibilidad de mantener abiertas a revisión a perpetuidad no solo la comprobación de valores y magnitudes fiscales sino

¹³ La anterior afirmación fue confirmada por el Tribunal Supremo, con fecha 4 de julio de 2014, en el recurso de casación número 581/2013 interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2013, rec. núm. 440/2009.

también la motivación de las operaciones y su acomodo al espíritu de la ley, desde el punto de vista fiscal, durante todos los años en que la misma produjera efectos, genera una indeseable inseguridad jurídica, aleja notablemente el sistema impositivo de los ideales de justicia y, en última instancia, le impide cumplir las funciones que de dicho sistema reclama el Estado Social.

Con las reformas llevadas a cabo en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en la LGT nos alejamos peligrosamente incluso de los plazos que rigen para la prescripción del derecho privado¹⁴, por lo que no huelga recordar que la razón de la fijación de un plazo más reducido en el derecho tributario que el previsto en el Código Civil, reside en la especial configuración del acreedor tributario que, en absoluto, es equiparable al acreedor privado; aquel es un acreedor privilegiado en razón de las garantías de que dispone para hacer efectivos los créditos, sin olvidar el rearme en las potestades de la Administración pública (de normación, de verificación, de interpretación, de información, etc.) y el aumento de los deberes formales de los obligados tributarios.

Lo desalentador es que quien pone en funcionamiento el sistema de ideas e instituciones tributarias es la propia Administración encargada de la aplicación de los tributos; por lo que difícilmente escapa a dos tentaciones, tal y como recordaba GARCÍA AÑOVEROS¹⁵: aumentar las garantías de su eficacia gestora con la mayor comodidad posible, y cubrirse de los efectos de su ineficacia por el camino debilitador de la seguridad jurídica.

II. REGULACIÓN NORMATIVA DE LA FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE COMPROBAR LA PROCEDENCIA DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS ORIGINADAS EN PERIODOS PRESCRITOS

En primer lugar, vamos a dedicar esta sección a analizar la actual regulación normativa de la función comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas que han sido objeto de compensación en un ejercicio objeto de Inspección y que tienen su origen en un ejercicio ya prescrito a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras.

Para ello a continuación se analiza la regulación sobre la materia contenida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en la LGT.

¹⁴ Con fecha 6 de octubre de 2015 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. Entre otras cosas, a través de su disposición final primera, esta ley modifica el artículo 1964 del Código Civil (por primera vez desde su aprobación) para reducir a cinco años el plazo de prescripción para el ejercicio de acciones personales que no tuvieran previsto un plazo especial –frente al plazo de 15 años anterior a esta modificación–.

¹⁵ GARCÍA AÑOVEROS, J.: Prólogo a la obra de Falcón y Tella: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 15.

A) LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, por la que se regula el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), ha modificado sustancialmente el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas. Se permite la compensación de pérdidas sin horizonte temporal con el límite del 70% de la base imponible previa a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros. La extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios va acompañada de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, de conformidad, con la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En este sentido dispone el artículo 26.5 de la LIS en su redacción actual que: «El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil»¹⁶.

En este sentido, entre las modificaciones que introduce la ley, se contempla la potestad de la Administración de comprobar las bases compensadas o pendientes de compensación durante un plazo de 10 años. Dicho plazo deberá contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el

¹⁶ La disposición final sexta de la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT modificó la redacción original del artículo 26.5 de la Ley 27/2014. A través de la misma se introduce una aclaración, según la Memoria del Análisis del impacto normativo que acompaña a la ley, relativa al plazo para realizar la comprobación de las bases imponibles negativas y deducciones en el Impuesto sobre Sociedades, señalando que en el plazo de 10 años se deberá iniciar la comprobación en cuestión. En nuestra opinión, la ratio del cambio estriba en que el nuevo plazo de prescripción del derecho para iniciar el procedimiento de comprobación del artículo 66 bis no es susceptible de interrupción, lo que suscita la duda de si realmente es un plazo de prescripción o de caducidad. En nuestra opinión el plazo de 10 años constituye un plazo de caducidad por eso en la reforma se configura como un plazo máximo para iniciar (que no para finalizar) las actuaciones de comprobación o investigación.

Asimismo, la citada disposición final sexta introduce una modificación adicional en el párrafo segundo del artículo 26.5, de tal manera que únicamente exige la acreditación del depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil, cuando según la redacción originaria del precepto otorgada por la Ley 27/2014 se exigía la acreditación del depósito de la contabilidad. La norma mercantil –art. 28 del Código de Comercio– exige la llevanza de los siguientes libros de contabilidad: i) Libro de Inventarios y Cuentas Anuales y ii) Libro Diario. Por tanto, la modificación es más correcta técnicamente, ya que mercantilmente únicamente es exigible el depósito de las cuentas anuales, no del Libro de Inventarios y del Libro Diario, respecto de los cuales solo se exige su legalización.

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. De este modo se habilita a la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales generados en ejercicios prescritos, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos.

En definitiva, según la nueva redacción, la Administración puede oponerse a la compensación de bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos no solo por razones formales, como la falta de concordancia de las pérdidas declaradas en ejercicios prescritos con las que se pretenden compensar, sino por motivos materiales que afectan a la corrección de dichas bases, es decir, a su conformidad con las normas que regulan su cómputo, si bien recae sobre ella la carga de la prueba correspondiente.

La consecuencia que se deduce de ello es que la Administración podrá efectuar las comprobaciones necesarias para verificar la corrección jurídica de las bases impositivas negativas acreditadas en ejercicios prescritos, pero no podrá alterar la deuda tributaria correspondiente a dicho ejercicio. Tal y como se señala en el preámbulo de la LIS dicha circunstancia habría de posibilitar, no ya solo garantizar el derecho del obligado tributario a beneficiarse de esos créditos, sino además el correcto ejercicio de otros derechos como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración debiera verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar¹⁷.

¹⁷ Sin embargo, no habiéndose solicitado la rectificación de la autoliquidación dentro del plazo de prescripción (art. 126.2 RGGI), no parece aventurado afirmar que tal posibilidad será denegada por la Administración. Lo cierto es que si bien no es posible ya la rectificación de la autoliquidación por afectar a un ejercicio «prescrito», el obligado tributario sí podrá en el curso de un procedimiento de comprobación instar la regularización íntegra de su situación tributaria, pues la comprobación que realiza la Administración de la situación tributaria de los sujetos pasivos debe hacerse con objetividad y procurando la determinación de la verdadera situación patrimonial del sujeto comprobado; es decir, no solo corrigiendo aquellos defectos en que ha incurrido el sujeto pasivo que benefician a la Hacienda Pública (y que, en consecuencia, suponen una mayor recaudación para la misma), sino también subsanando aquellos otros que le puedan perjudicar, pero que en estricta aplicación de la normativa vigente, procede hacerlo en beneficio del sujeto pasivo. La actuación inspectora tiene como finalidad regularizar la situación tributaria global del sujeto pasivo, y como consecuencia de ello, la Inspección debe aplicar las partidas negativas a las que tuviera derecho el mismo, aunque este no las hubiere consignado debidamente. Y ello porque el mandato constitucional exige que la Inspección sirva con objetividad los intereses generales y actúe de acuerdo con los principios constitucionales de eficacia y sometimiento pleno a la ley y al derecho. La Administración tributaria ha de servir a la aplicación de la legalidad tributaria a través del principio inquisitivo y de la verdad material. Por esta razón, no solo se habrán de tener en cuenta las circunstancias desfavorables a los contribuyentes, sino también las favorables, como ha sido puesto de relieve en ocasiones por la doctrina administrativa y la jurisprudencia. Así en algunos casos se ha entendido como debida la aplicación de beneficios fiscales por la Administración en el ejercicio de sus actuaciones comprobadoras, incluso a pesar de no haberse aplicado los mismos en la declaración del impuesto. Es el caso de la Resolución del TEAC de 21 de febrero de 1996 (R. G. 1387/1993), que deduce del artículo 2 del RGI de 1986 que «una de las funciones primordiales de la Inspección de los Tributos en relación con los sujetos pasivos de los distintos impuestos es la "regularización" de la situación tributaria de los mismos, determinando las deudas tributarias que correspondan

A partir del décimo año se abre un periodo absoluto e indefinido durante el cual el obligado tributario deberá estar en condiciones de exhibir la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, pero la Administración no podrá comprobar la corrección jurídica de esas bases imponibles acreditadas.

Asimismo, la disposición adicional décima de la LIS establece que el artículo 26.5 será de aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la fecha de en-

mediante la correcta aplicación de las normas, incluidas, lógicamente, las que establecen beneficios fiscales. Ello supone –añade– que si durante el proceso de comprobación se pone de manifiesto que el sujeto pasivo, en el ejercicio inspeccionado, podía disfrutar de un determinado beneficio fiscal que no aplicó en el momento de efectuar la correspondiente declaración impositiva, por desconocimiento o por cualquier otra razón, la Inspección, una vez que verifique que concurren todos los requisitos necesarios para disfrutar de aquel beneficio, deberá tenerlo en cuenta a la hora de concretar la correspondiente deuda tributaria, ya que, de no hacerlo así, la regularización tributaria no sería completa». Se trataba de una deducción que la sociedad no aplicó en su autoliquidación, la cual tampoco se impugnó por dicha sociedad porque «acertadamente consideró –en palabras del tribunal– que ello ya no era necesario, habida cuenta de que estaba en curso la comprobación inspectora cuyo resultado final tenía que ser necesariamente la completa regularización tributaria de los ejercicios inspeccionados que, lógicamente, conllevaba la aplicación del beneficio controvertido, lo cual, como se ha puesto de manifiesto, no tuvo lugar. En consecuencia, procede estimar la cuestión planteada y ordenar a la Oficina Gestora la práctica de nueva liquidación en la que se tenga en cuenta, una vez verificado que se cumplen todos los requisitos necesarios para ello, la deducción [...]». También pueden mencionarse en la misma línea y las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2010 (1454/2005), 3 de abril de 2008 (3914/2002), 22 de enero de 2014 (rec. núm. 5699/2011), 23 de enero de 2014 (rec. núm. 5668/2011), 10 de abril de 2014 (rec. núm. 2887/2012), 11 de abril de 2014 (rec. núm. 2877/2012) y 5 de junio de 2014 (rec. núm. 947/2012). En estas dos últimas sentencias el Tribunal Supremo afirma que la actuación de la Administración tributaria no puede limitarse a la inadmisión de la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas por el contribuyente, debiendo proceder de acuerdo con el principio de regularización íntegra. Posteriormente la Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2015 (R. G. 3545/2011) ha recogido este mismo criterio del Tribunal Supremo. En concreto, afirma que «la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que el obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingreso de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto». En sentido similar la Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014 (R. G. 2078/2011) pero con peculiaridades relacionadas con el IVA en las importaciones. Por el contrario, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de septiembre de 1995 (2046/1992) no admite la aplicación en la regularización inspectora de una deducción no aplicada en la autoliquidación, cuya revisión tampoco se solicitó en el plazo entonces previsto para ello. Recientemente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de octubre de 2014 (278/2011) ha negado la posibilidad de rectificar en el curso de una Inspección la deducción por reinversión consignada en una declaración de un ejercicio prescrito en la que el obligado tributario consignó por un error contable una cantidad a reinvertir superior a la que correspondía. En concreto, la Audiencia Nacional rechaza tal pretensión alegando que «el importe de la exención por reinversión y la cantidad a reinvertir para gozar de la exención del artículo 127 de la LIS consignado por la entidad en su declaración del impuesto del ejercicio 1996/1997, devino firme y al tratarse de un ejercicio prescrito no puede ser modificado, sin que se pueda rectificar el referido error al haber dejado la actora transcurrir el periodo de cuatro años de la prescripción desde el momento de su declaración».

trada en vigor de dicha ley (1 de enero de 2015), siempre y cuando no se hubiera notificado a esa fecha la propuesta de regularización.

Resulta oportuno destacar que el preámbulo de la LIS cuando alude a esta modificación dice: «En efecto, la extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación, a un periodo de 10 años, del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada». Nótese que se hace referencia a una limitación de las potestades de la Administración, como si con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS la Administración no dispusiera de plazo para comprobar los ejercicios prescritos, postura que abanderaban tanto la Agencia Estatal de Administración Tributaria como la doctrina del TEAC, y que posteriormente ha sido respaldada por el Tribunal Supremo.

Efectivamente esta es la tesis que finalmente el Tribunal Supremo ha confirmado en sus, ya citadas, Sentencias de 5 de febrero de 2015 (4075/2013)¹⁸, 19 de febrero de 2015 (3180/2013),

¹⁸ No se puede dejar de subrayar la irregularidad en la técnica casacional padecida en el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado y convalidada por el Alto Tribunal. Tras descartar tres de los cuatro motivos de casación planteados por el representante de la Administración, el Alto Tribunal confiere trascendencia únicamente a uno (art. 66 LGT) de los seis preceptos invocados por el abogado del Estado como infringidos por la sentencia de instancia. El artículo 66 de la LGT establece los plazos de prescripción de la potestad para liquidar, recaudar y del derecho a solicitar y a obtener la devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, consideramos que la estimación del recurso de casación no se basa en tal precepto sino en el artículo 115 de la LGT, que según el fallo del Alto Tribunal no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación.

A este propósito conviene recordar que el recurso de casación es un recurso extraordinario, tanto desde la perspectiva de la limitación de las sentencias contra las que cabe su interposición, como respecto del carácter tasado de los motivos que cabe alegar y el ámbito restringido de las potestades jurisdiccionales de revisión; se trata de un recurso eminentemente formal, como instrumento procesal encaminado a la corrección de las infracciones jurídicas, sustantivas y procesales, en que puedan incurrir las resoluciones de instancia; esta naturaleza conduce a entender que no es un recurso, como el de apelación, que permita reproducir el debate y examinarlo de nuevo en todos sus aspectos fácticos y jurídicos, sino un recurso que solo indirectamente, a través del control de la aplicación del derecho que haya realizado el tribunal *a quo*, resuelve el caso concreto controvertido. Ese carácter extraordinario supone, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, la exigencia de que se efectúe una crítica de la sentencia o resolución objeto del recurso, mediante la precisión de las infracciones que se hayan cometido, con indicación concreta de la norma en que se base el recurrente, sin que sea posible para entender que se cometen las infracciones que se denuncian, la simple remisión a los escritos de alegaciones o reproducción de las formuladas en la instancia, en cuanto que lo que se impugna es la sentencia y no los actos o disposiciones sobre los que aquella se pronunció y que fueron por ella confirmados o anulados, de la misma manera que no puede plantearse como si de unas alegaciones apelatorias o una nueva instancia se tratara. En contraste con las exigencias que se derivan de la precitada doctrina jurisprudencial, el escrito de interposición formulado por el abogado del Estado en el recurso de casación que dio lugar a la sentencia que comentamos no invoca la infracción del artículo 115 de la LGT, contradiciendo así las exigencias del aducido carácter extraordinario del recurso de casación e impidiendo la función de depuración de la interpretación del ordenamiento jurídico que el Tribunal Supremo tiene conferida; sin que, por otra parte, sea labor de ese tribunal suplir la actividad que corresponde al representante de la Administración y completar o complementar el recurso de casación. Por lo anterior, creemos que el recurso debió ser desestimado.

26 de febrero de 2015 (4072/2013) y 23 de marzo de 2015 (682/2014), en las que se afirma, en síntesis, que la función administrativa de comprobación es imprescriptible.

Desde esta tesis, el artículo 26.5 de la LIS restringe las potestades de la Administración tributaria para ejercer sus funciones de comprobación e inspección, pues con la entrada en vigor de la citada ley ya «solo» disponen de 10 años para comprobar la procedencia de la compensación o la deducción originada, cuando antes dichas facultades podían ser ejercidas sin limitación temporal, tesis defendida hasta nuestros días por el TEAC y respaldada de forma reciente por el Tribunal Supremo¹⁹. Por lo que desde estas tesis, la reforma de la LIS es más garantista, al limitar a 10 años la función comprobadora de la Administración, cuando el Tribunal Supremo ha defendido una Administración con potestad para comprobar sin límite temporal.

Por tanto, de acuerdo con la redacción del artículo 26 de la LIS existe un triple plazo a los efectos de la comprobación de las bases imponibles negativas:

- El plazo de prescripción general (4 años) de la potestad de la Administración para comprobar y liquidar la obligación tributaria del ejercicio en el que la base imponible negativa se genera.
- El plazo de 10 años para comprobar o investigar las bases imponibles negativas, conservando la Administración plenas facultades para comprobar los 6 años que superan el plazo general de prescripción. Hemos de precisar que este plazo únicamente se aplica a efectos de su compensación en un ejercicio no prescrito, no permitiendo en ningún caso la regularización del periodo impositivo ya prescrito.
- A partir del décimo año se abre un periodo absoluto e indefinido durante el cual el contribuyente debe acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito en el Registro Mercantil. De manera tal que a partir del 1 de enero de 2015 se limita la prueba que ha de ser acreditada por el obligado tributario en el curso del procedimiento de comprobación a la carga de la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad depositada en el Registro Mercantil; ya no será necesaria la presentación de los soportes documentales, tal y como exigía el derogado artículo 25.5 del TRLIS, lo cual facilita de forma muy relevante el debate probatorio.

¹⁹ Sin embargo, en nuestra opinión, tal y como defendimos en «El ataque a la prescripción en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria», en *ECJ Leading Cases*, ISSN: 2386-5385, año III, vol. 2.º, *post* núm. 646, de 1 de diciembre de 2014, este artículo concede a la Administración una potestad de la que antes carecía. De ahí que defendamos que es una norma limitativa de derechos, pues hace «renacer» ejercicios que antes de la entrada en vigor de esta ley se encontraban prescritos. En el mismo sentido, «La potestad comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en periodos impositivos prescritos a la luz de la Ley 27/2014: problemas de derecho transitorio», *Quincena Fiscal*, núm. 12/2015.

Asimismo, consideramos que la norma que estamos analizando, artículo 26.5 de la LIS, lleva consigo una regla interpretativa de la situación anterior, deduciéndose *a contrario sensu* que con anterioridad a la vigencia de la LIS, la Administración tributaria, contrariamente a lo afirmado por el Tribunal Supremo, no podía realizar una comprobación material de las bases imponibles negativas declaradas más allá del plazo de prescripción de 4 años, sino que únicamente podía exigir al obligado tributario la acreditación de su derecho. *De facto*, el párrafo segundo del artículo 26.5 es un calco semántico del antiguo artículo 106.5 de la LGT, y precisamente aquel deshabilita a la Administración a comprobar e investigar las bases imponibles pendientes de compensación más allá del plazo de 10 años, por lo que idéntica conclusión ha de ser extraída del entonces vigente artículo 106.5 de la LGT.

B) LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LGT

Por otro lado, el 22 de septiembre de 2015, se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 34/2015 que modifica parcialmente la LGT. En este sentido, la Ley 34/2015 incorpora una nueva redacción del artículo 66 bis y dispone ahora en su apartado primero: «La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente». El apartado segundo reza: «El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación resultan procedentes y de su cuantía, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones»²⁰.

La facultad de comprobación plena de los ejercicios prescritos a que se hace referencia en la ley no se limita a los supuestos de comprobación de bases imponibles negativas o créditos fiscales acreditados en ejercicios prescritos, sino que tiene una voluntad omnimoda²¹.

²⁰ En primer lugar, es técnicamente incorrecto la referencia al derecho a comprobar e investigar, y ello porque la comprobación y la investigación son potestades o funciones administrativas, tal y como dispone el artículo 115 de la LGT, no derechos. Y en segundo lugar, resulta poco riguroso afirmar que dichas potestades son imprescriptibles. Ello porque la falta de ejercicio de esas facultades –integrantes de la potestad liquidatoria– conlleva la consumación de la prescripción, no de las facultades en sí mismas, sino de la obligación tributaria que no ha sido comprobada dentro del plazo de prescripción.

²¹ Para 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», en *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 20, 2014, pág. 88, la modificación incorporada por la Ley 34/2015 no supone ninguna novedad, ya que para este autor

En este sentido, el artículo 66 bis que añade la Ley 34/2015 se remite, como hemos visto, al artículo 115 de la LGT, también modificado, que dispone en su apartado primero que la Administración podrá ejercer sus potestades de comprobación e investigación aun en relación con periodos y conceptos tributarios prescritos siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con derechos de la Hacienda Pública no prescritos. Añade el artículo 115, en su apartado segundo, que asimismo la Administración puede ejercer la facultad de calificación de hechos, actos o negocios con independencia de la previa calificación otorgada por el obligado tributario y del ejercicio o periodo en el que aquellos se produjeron.

Esta modificación se complementa, además, con la que se refiere a los medios de prueba. Se suprime el artículo 106.5 de la LGT y se precisa en el artículo 66 bis.3 que, en todo caso, deberán aportarse las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las cantidades pendientes de compensación o deducción, y la contabilidad, lo cual no supone ninguna novedad relevante a excepción de su ubicación. Se modifica el apartado 3 del artículo 70 para determinar su expresa aplicabilidad a los supuestos de comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación.

La obligación de presentar la contabilidad ya no es solo exigida en la Ley 27/2014 para efectuar la compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensar en el Impuesto sobre Sociedades o para aplicar deducciones para evitar la doble imposición internacional y para incentivar la realización de determinadas actividades, sino también para la generalidad de los créditos fiscales, tal y como establecía el artículo 106.5 de la LGT de 2003 –derogado por la Ley 34/2015–.

En todo caso, permanece inmodificable la autoliquidación prescrita que determinó el crédito fiscal, sin que se pueda sancionar por omisión de ingreso, devolución indebida o acreditación improcedente de bases negativas o deducciones.

Por último, la exposición de motivos señala como objetivos esenciales de la reforma «el reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administra-

la facultad de comprobar e investigar las cantidades pendientes de compensación o deducción, aunque provengan de ejercicios prescritos, ya está claramente reflejada en la LGT en sus artículos 70 y 106.5 y reconocida por la jurisprudencia más reciente. Para este autor la única «novedad del anteproyecto radica en que ahora pretende consagrarse la imprescriptibilidad de las potestades de comprobación e investigación, lo que resulta "poco riguroso desde un punto de vista conceptual", como advierte el informe del Consejo General del Poder Judicial. Y ello porque, si bien la norma habla del "derecho" a comprobar e investigar, es claro que no estamos ante derechos, sino ante potestades o funciones administrativas, como resulta claramente del artículo 144 de la LGT (*sic*). Y las potestades administrativas, dado su origen legal y sobre todo su carácter genérico, no son susceptibles de prescripción sino únicamente de caducidad respecto a un supuesto concreto. La potestad sancionadora, por ejemplo, caduca si no se inicia el procedimiento en el plazo señalado en el artículo 209.2 de la LGT. Pero si no existe un límite temporal para el ejercicio de la potestad, carece de sentido decir que la misma es "imprescriptible", porque por su propia naturaleza la falta de ejercicio de una potestad no puede implicar la prescripción de la misma».

ción tributaria» e «incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos», siendo el propósito esencial «mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz».

En nuestra opinión, el resultado de la reforma se sitúa en las antípodas de los principios que preconiza en la exposición de motivos, pues las modificaciones introducidas en la LGT suponen en la práctica que la prescripción de las magnitudes fiscales originadas por operaciones en un ejercicio determinado dependerán de la naturaleza de los bienes afectados, y así el valor de adquisición de un inmueble, amortizable durante 50 años, podrá ser comprobado junto a la liquidación de cada uno de esos 50 años; el valor de adquisición de un solar que no se amortiza se podrá comprobar en el momento de su venta, aunque hayan transcurrido 100 años, y así sucesivamente; y si se desea invocar el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma de cualquier operación mercantil que produzca cualquier efecto final al cabo de décadas, tampoco habrá para ello plazo alguno y se podrá sostener, décadas después de la realización de la operación, que la misma se realizó en fraude de ley y que puede ser ignorada en cuanto a sus consecuencias fiscales.

El principio de legalidad administrativa requiere que la Administración actúe con objetividad en aras del interés general, con sometimiento pleno a la ley y al derecho. La inexistencia de un plazo de prescripción en el ámbito de la comprobación e investigación puede quedar extramuros de ese mandato constitucional²² y, desde luego, supone un déficit de seguridad jurídica difícilmente justificable.

III. LÍMITES AL EJERCICIO DE LA POTESTAD COMPROBADORA DE LA ADMINISTRACIÓN

Una vez revisada la normativa controvertida, y descendiendo al terreno de la práctica, la Inspección, en los procedimientos que se están tramitando en la actualidad, en los que está haciendo uso de la potestad conferida por el artículo 66 bis de la LGT, está solicitando la documentación relativa a las operaciones, hechos o negocios que dieron lugar a las bases imponibles negativas que figuran consignadas en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios objeto de comprobación, con independencia de que las citadas bases hayan sido o no aplicadas en los citados ejercicios.

Varios argumentos parecen oponerse a esta última posibilidad, derivados de la propia configuración legal de la función de comprobación.

²² GOROSPE OVIEDO, J. I.: «La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS. Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. núm. 581/2013», *RCT*. CEF, núm. 379, 2014, pág. 165.

En primer lugar, la comprobación se define por la propia LGT con un ámbito y una finalidad específicos, estableciendo el artículo 115 que «La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás **circunstancias determinantes de la obligación tributaria** para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubieran producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, **siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito**».

Ergo, si dicha comprobación no resulta necesaria a los efectos de determinar la deuda tributaria del ejercicio objeto de comprobación, por no haber sido aplicadas bases imponibles negativas, no es posible su ejercicio.

Esto es, es necesario que las actuaciones de comprobación e investigación estén encaminadas bien a determinar la deuda tributaria o bien a exigir su pago; pero lo que carece de sentido es comprobar o investigar partidas negativas o positivas que no tienen ninguna trascendencia a los efectos de determinar la deuda tributaria de los ejercicios objeto de comprobación.

En otras palabras, la actuación inspectora no puede desbordar los límites al ejercicio de las potestades administrativas delimitadas en el artículo 115 de la LGT, por lo que no es posible comprobar los ejercicios en que se acreditaron bases imponibles negativas que, si bien han sido consignadas en la declaración, no han tenido ningún impacto en la determinación de la deuda tributaria de los ejercicios objeto de inspección.

Por tanto, la Administración tributaria no puede solicitar documentación referida a bases imponibles negativas acreditadas en ejercicios ya prescritos, cuando durante los años objeto de comprobación no se compensaron bases imponibles negativas procedentes de dichos ejercicios al no resultar precisa en relación con el derecho a liquidar la deuda tributaria de los ejercicios objeto de comprobación, pues no existen en estos ejercicios efectos fiscales derivados de aquellos ejercicios en lo que a bases imponibles se refiere, que puedan ser comprobados.

Entender lo contrario sugiere un carácter desorbitado de la potestad comprobadora, desconectado de la potestad liquidadora a la que sirve. Esta función de comprobación constituye un poder-deber que solo podrá ejercitarse en la medida en que sea necesaria para la liquidación del tributo. Por tanto, el derecho a comprobar una base imponible negativa acreditada en un ejercicio prescrito debe vincularse al ejercicio en que efectivamente dicha base imponible ha sido compensada, de manera tal que solo será admisible la comprobación de una base imponible negativa acreditada en un ejercicio prescrito, a los efectos de verificar su correcta compensación en el ejercicio objeto de comprobación.

De la misma manera, la seguridad jurídica veda un ejercicio ilimitado y exorbitante de la comprobación, la cual no puede exceder del ámbito propio del procedimiento de inspección en que se desenvuelve, tal y como claramente se establece, entre otros, en el artículo 148 de la LGT, al establecer que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación²³. A tal efecto, juega un papel fundamental la comunicación del alcance de la inspección y la motivación en relación con la comprobación e investigación que pretenda llevar a cabo. Del mismo modo, 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. Dichas previsiones no constituyen un requisito de forma sino también de fondo. La determinación del alcance de las actuaciones constituye un requisito esencial de validez cuyo incumplimiento viciaría todo el procedimiento.

En este sentido, el principio de seguridad jurídica en su aspecto objetivo se proyecta sobre la regla de certeza (STC 71/1982, de 30 de noviembre) cuya inmediata aplicación conlleva la prohibición de cualquier habilitación genérica que configure potestades administrativas con un alto grado de indefinición²⁴. Así pues certeza e interdicción de la arbitrariedad constituyen manifestaciones del principio de seguridad jurídica que marcarían un límite por arriba y otro por debajo en el curso de la actividad administrativa de comprobación²⁵; aspecto en que juega

²³ La Administración actúa en el ámbito de la aplicación de los tributos ejercitando la potestad liquidadora y la potestad recaudadora, entendidas ambas en sentido lato. Es decir, comprensivas de todos los poderes o facultades incluidas las comprobadoras. En este sentido, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La prescripción de las obligaciones tributarias», en *Monografías AEDAF*, núm. 2, mayo 2007, págs. 53-55, que entiende que la prescripción del derecho a liquidar afecta también al derecho a comprobar e investigar los hechos relevantes para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; para este autor, la actividad de comprobación, se inserta en un concreto y específico procedimiento de liquidación y fuera de él carece de sentido. En la misma línea, SÁNCHEZ SERRANO: *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976, pág. 109; ALONSO ARCE, I.: «La prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18, 2005, págs. 63-68; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: *La prescripción en derecho tributario*, Bosch, Barcelona, 1998, pág. 38; y, MONTESINOS OLTRA, S.: *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 273.

En contra, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT», en *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2000, págs. 14-15, que defiende la posibilidad de que la Administración tributaria lleve a cabo actuaciones de comprobación en orden a determinar la posible existencia de indicios de delito fiscal y el consiguiente traslado de las actuaciones a la autoridad judicial, transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años del derecho a liquidar, pero antes del transcurso de los cinco años de la prescripción penal, «pues lo único que ha realizado la Administración son actividades de comprobación, sin plazo de prescripción alguno».

En el mismo sentido en cuanto a la imprescriptibilidad del derecho a comprobar se alza CORRAL GUERRERO, L.: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid, 1982, pág. 556.

²⁴ JUAN LOZANO, A. M.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 48.

²⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: *Derecho Tributario*, tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2003, págs. 41-46, ofrecen una cumplida extensión de la idea de certeza y la interdicción de arbitrariedad como manifestaciones del principio de seguridad jurídica.

un papel determinante la identificación del ámbito y periodos de dichas actuaciones en la comunicación de inicio de actuaciones. El Tribunal Constitucional ha declarado la necesidad de certeza normativa en el ejercicio de las potestades administrativas. Así en la STC 195/1994, de 28 de junio, ha declarado: «las potestades de que goza la Administración tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que [...] debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza» (FJ 3.º).

Tal y como hemos visto, el artículo 115 refiere su objeto a los hechos y circunstancias «determinantes de la obligación tributaria», así como su finalidad a verificar el adecuado cumplimiento de las normas aplicables «al efecto», es decir, a dicha determinación. La comprobación, pues, se define por la LGT por referencia y circunscrita a una concreta obligación tributaria. Siendo, por tanto, cuestionable que puedan comprobarse bases imponibles negativas de un periodo impositivo conformadoras de una obligación tributaria distinta de la que se está comprobando, no cumpliendo tampoco esa comprobación con su finalidad, pues, por el mismo motivo, la eventual verificación de un incorrecto cumplimiento de la normativa no tendría ningún efecto para la determinación de la obligación tributaria del ejercicio comprobado.

En definitiva, toda la aplicación del tributo, comprobación incluida, se articula sobre una obligación definida por el periodo impositivo conformado por unas reglas de imputación temporal, que son no solo un mero marco temporal, sino elemento constitutivo del presupuesto de hecho y de la obligación derivada del mismo.

IV. NECESARIA INTERPRETACIÓN CONFORME CON LA CONSTITUCIÓN DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA DE LA LEY 34/2015

Dispone el apartado segundo de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015: «Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación».

Se esté o no de acuerdo con el planteamiento defendido en el apartado precedente, lo que desde luego debiera resultar pacífico es que la interpretación que está manteniendo la Inspección cuestionando las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos al tiempo de inicio del procedimiento de inspección, con independencia de que hayan sido o no aplicadas en los ejercicios objeto de comprobación, no puede tener carácter retroactivo, por lo que procede que la disposición transitoria única de la Ley 34/2015 sea interpretada conforme a las exigencias derivadas de la Constitución y de la doctrina emanada de su máximo intérprete, so pena de cercenar

gravemente el principio de seguridad jurídica al alterar ejercicios prescritos más allá de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la doctrina del propio TEAC²⁶.

Una interpretación de los artículos 66 bis y 115 respetuosa con la doctrina del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo exige, respecto de los procedimientos de inspección ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, que únicamente se puedan comprobar bases imponibles negativas acreditadas en ejercicios prescritos cuando han sido aplicadas en los ejercicios objeto de comprobación, al resultar precisa para el ejercicio de la potestad para liquidar la deuda tributaria de los ejercicios comprobados; no permitiendo, por el contrario, desconectar la función comprobadora de la potestad liquidadora; y menos aún dotar a esta última interpretación de efectos retroactivos de grado máximo.

En efecto, la retroactividad prevista en la disposición transitoria única de la Ley 34/2015 no puede en ningún caso desbordar el alcance de la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo en el propio año 2015²⁷, conforme a la cual se pueden comprobar ejercicios prescritos en la medida en que resulte necesario para regularizar los ejercicios no prescritos objeto del procedimiento de inspección.

El artículo 10.2 de la LGT establece que salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos devengados a partir de su entrada en vigor²⁸.

²⁶ En este sentido es especialmente clara la Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2011 (R. G. 281/2002) donde ese tribunal afirma que, en materia de prescripción, debe diferenciarse entre las facultades de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos y el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación: «el artículo 64 de la Ley 230/1963 establece la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por el transcurso de cuatro años. Si bien normalmente las actuaciones inspectoras de comprobación tienen como fin practicar una liquidación cuando la Administración encuentre motivos para ello, puede ocurrir que en el momento en que lleva a cabo dichas actuaciones haya prescrito ya su derecho a liquidar. En este caso, la facultad de comprobación continúa a pesar del transcurso del plazo de cuatro años, si bien la Administración no podrá exigir la deuda tributaria que pudiera resultar de esa comprobación en relación con los periodos prescritos. Es decir, lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar deudas tributarias pero no su facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios **que tengan efectos en periodos impositivos respecto de los cuales el derecho de la Administración a liquidar no haya prescrito**».

Este criterio ha sido mantenido invariablemente en el tiempo por el TEAC en numerosas resoluciones: entre otras, 22 de septiembre de 1999 (R. G. 8619/1995), 19 de noviembre de 1999 (R. G. 654/1996), 7 de abril de 2000 (R. G. 9242/1996), 22 de diciembre de 2000 (R. G. 2694/1997), 30 de marzo de 2006 (R. G. 1465/2004), 21 de diciembre de 2006 (R. G. 7369/2003), 20 de diciembre de 2007 (R. G. 2411/2006).

²⁷ Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 (4075/2013), 19 de febrero de 2015 (3180/2013), 26 de febrero de 2015 (4072/2013), 23 de marzo de 2015 (682/2014) y 26 de octubre de 2015 (1867/2013).

²⁸ Entre los estudios más relevantes de la materia podemos señalar el de GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Artículo 20», en *Comentarios a las Leyes Tributarias*, Tomo I, LGT, Edersa, Madrid, 1982.

Por tanto, la regla general aplicable a las normas tributarias es que, si no existe disposición en contrario, los efectos de estas se proyectan a situaciones nacidas con posterioridad a la entrada en vigor de la norma, sin perjuicio de que mediante disposiciones de derecho transitorio puedan establecerse supuestos de retroactividad de la norma, por cuanto el mandato de irretroactividad absoluta contenido en el artículo 9 de la Constitución española se refiere exclusivamente a las normas sancionadoras no favorables y restrictivas de derechos individuales²⁹.

Fuera de estos estrechos márgenes, la Constitución deja al legislador plena libertad para ordenar, siguiendo criterios de oportunidad, seguridad, equidad o conveniencia social, la eficacia que deben desplegar las nuevas leyes en relación con actos o situaciones jurídicas nacidas con anterioridad a su vigencia.

Por tanto, tal y como afirma el Tribunal Constitucional, «fuera de las materias respecto de las que el artículo 9.3 de la CE veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno, disponiendo este, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política» (STC 150/1990, FJ 8.º) pues la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal (SSTC 126/1987, 197/1992 y 173/1996, FJ 3.º).

Ahora bien, el Tribunal Constitucional también ha declarado que «afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el artículo 9.3 de la CE, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, FJ 9.º), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional» (STC 173/1996, FJ 3.º) y cuya vulneración por una determinada norma tributaria requiere por un lado, la contemplación del grado de retroactividad y, por otro, el análisis de las circunstancias concurrentes en cada supuesto³⁰.

Como criterio orientador de este juicio casuístico resulta relevante, a tenor de la doctrina de este tribunal, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas, solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del

²⁹ Que las normas tributarias no son disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional. En este sentido STC 126/1987, de 16 de julio.

³⁰ En el mismo sentido se expresan las Sentencias del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio, FJ 11.º; 150/1990, FJ 8.º; 197/1992, FJ 4.º; 173/1996, FJ 3.º; 182/1997, FJ 11.º; 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 10.º; 89/2009, de 20 de abril, FJ 3.º, y 116/2009, FJ 3.º.

principio de seguridad jurídica³¹ (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11, 12 y 13; STC 197/1992, FJ 4.º, y STC 173/1996, FJ 3.º).

Por tanto, aunque el actual criterio administrativo –que defiende que tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 es posible ejercitar la facultad contenida en los arts. 66 bis y 115 de la LGT aun cuando las partidas negativas no hayan sido aplicadas en los ejercicios objeto de comprobación– sea posteriormente avalada por los tribunales, dicha interpretación no podrá ser aplicada en relación con procedimientos de inspección ya iniciados a la fecha de entrada en vigor de la ley, pues ello implicaría una interpretación no admisible constitucionalmente al afectar ablatoriamente al instituto jurídico de la prescripción, y consagrar una retroactividad auténtica o de grado máximo, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley, y ya consumadas. En tal caso, según la doctrina constitucional, solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer la retroactividad con sacrificio del principio de seguridad jurídica.

En suma, una interpretación de los artículos 66 bis y 115 de la LGT que permita a la Administración cuestionar en procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015 el derecho a consignar bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos aun cuando no proyecten ningún efecto sobre los ejercicios objeto del ámbito temporal del procedimiento –al no haber sido aplicadas en los ejercicios objeto de comprobación– supondría una retroactividad de grado máximo, que afecta a derechos ya consolidados con la legislación anterior y que, de acuerdo con los criterios sentados por el Tribunal Constitucional, no sería constitucionalmente admisible, al ampliar las potestades de comprobación de la Administración más allá de las reconocidas en la legislación anterior.

³¹ La utilización del principio de seguridad jurídica como canon de control de las normas tributarias retroactivas se ha incorporado a la doctrina constitucional española de la mano de la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht*, tal y como apunta, GARCÍA FRÍAS, M. A.: «La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales», en VV. AA.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, pág. 361.

Bibliografía

- ALONSO ARCE, I. [2005]: «La prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18.
- BAS SORIA, J. [2014]: «Declaración de fraude de ley de una operación realizada en un ejercicio prescrito. Análisis de la RTEAC de 11 de septiembre de 2014, R. G. 5852/2011», *RCyT. CEF*, núm. 380.
- CABALLERO SÁNCHEZ, R. [1999]: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Madrid.
- CORONAS GUINART, J. M. y MAS RAUCHWERK, M. [2004]: «La prescripción tributaria», en la obra colectiva dirigida por MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a don Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid.
- CORRAL GUERRERO, L. [1982]: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid.
- DURÁN SINDREU-BUXADÉ, A. [2003]: «Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en la obra colectiva dirigida por RUBIO GUERRERO, J. J.: *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid.
- 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*, Aranzadi, núm. 20.
- GARCÍA AÑOEROS, J. [1992]: Prólogo a la obra de Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid.
- GARCÍA FRÍAS, M. A. [2010]: «La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales», en VV. AA.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. [1982]: «Artículo 20», *Comentarios a las Leyes Tributarias*, tomo I, LGT, Edersa, Madrid.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E. [2003]: *Derecho Tributario*, tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca.
- GONZÁLEZ MARTÍNEZ, T. [2014]: «El ataque a la prescripción en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria», *ECJ Leading Cases*, ISSN: 2386-5385, año III, vol. 2.º, *post* núm. 646, de 1 de diciembre.
- [2015]: «La potestad comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en periodos impositivos prescritos a la luz de la Ley 27/2014: problemas de derecho transitorio», *Quincena Fiscal*, núm. 12.
- GOROSPE OVIEDO, J. I. [2014]: «La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS. Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. núm. 581/2013», *RCT. CEF*, núm. 379.
- JUAN LOZANO, A. M. [1993]: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J. [2014]: «A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 274, septiembre-octubre, Editorial CISS.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J. [1998]: *La prescripción en derecho tributario*, Bosch, Barcelona.

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

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. [2000]: «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 5.

SAINZ DE BUJANDA, F. [1993]: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.ª ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2007]: «La prescripción de las obligaciones tributarias», *Monografías AE-DAF*, núm. 2, mayo.

SÁNCHEZ SERRANO, L. [1976]: *La declaración tributaria*, IEF, Madrid.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A. [1972]: «La teoría de la responsabilidad del Estado legislador», *Revista de Administración Pública*, núm. 68.

LA PAULATINA REFORMA DE LOS MÓDULOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Luis Miguel Muleiro Parada

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Vigo*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

EXTRACTO

Los módulos en el IRPF integran un régimen simplificado de tributación alternativo en la determinación de los rendimientos de actividades económicas de los pequeños y medianos empresarios. Desde su implantación, el régimen de módulos ha sido objeto de múltiples reformas que han ido perfilando su normativa reguladora con diferentes finalidades. Fundamentalmente, delimitando su ámbito de aplicación y amparando diversas previsiones para evitar o prevenir una aplicación fraudulenta del mismo. Ante un volumen de fraude fiscal considerable, y seguramente ante la ineficacia de determinadas medidas como la retención del 1 %, el legislador ha decidido reducir el ámbito de aplicación del régimen a partir del año 2016. Esta reforma parcial llega algo tarde, dejando algunos problemas sin solventar completamente y siendo parcial; quizás como paso previo a la definitiva eliminación de los módulos. El régimen objetivo previsto para las actividades agrarias presenta características singulares que merecen mención aparte. Una reforma más profunda de la tributación empresarial en el IRPF exige considerar los múltiples factores que sostienen los regímenes simplificados como opción para ciertos contribuyentes.

Palabras claves: reformas tributarias, IRPF, rendimientos de actividades económicas y estimación objetiva.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 30-05-2016

THE REFORM PROGRESS IN THE SLUMP SUM TAXATION IN PERSONAL INCOME TAX

Luis Miguel Muleiro Parada

ABSTRACT

The slump sum taxation is an alternative regime for small and medium entrepreneurs because the tax base is determined by applying an objective system. Several tax reforms have been shaping the legal regime taking into account different aims. One of the most important aims in last years was combated the tax fraud. The ineffectiveness of the 1 % retention changed the intention of the legislators and move on to reducing the taxpayers from 2016. Last reform could be the first step to remove this tax regime. However, the conclusion must be different for agricultural activities. Thus, a PIT reform must think that simplified tax regimes are useful for some taxpayers.

Keywords: tax reforms, Personal Income Tax (PIT), the income from business activities and objective taxation regime.

Sumario

1. Los regímenes objetivos de tributación
2. La evolución de los módulos en el IRPF
3. Ámbito, contenido y aplicación del régimen
4. Los módulos ante la prevención del fraude
5. Las últimas reformas del régimen
6. El futuro de los módulos
7. Conclusiones

Bibliografía

1. LOS RÉGIMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN

La aparición de fórmulas objetivas en la determinación de las cantidades que los sujetos pasivos habían de ingresar a las arcas públicas han constituido un método tradicional del que llamamos referencias remotas en el imperio romano¹. Como ha sostenido ALONSO GONZÁLEZ, la utilización de las estimaciones objetivas en la determinación del importe de las magnitudes relevantes en el proceso de cuantificación de las deudas tributarias es tan antigua como los propios tributos². La objetivización en la determinación de rendimientos persiste a lo largo de los siglos como una necesidad ante las limitaciones de una Administración de tributos y la consecución de un equilibrio de intereses de las distintas partes vinculadas en la relación jurídico-tributaria.

La Ley General Tributaria (LGT) prevé la estimación objetiva como uno de los métodos para la determinación de la base imponible. Realmente, la estimación objetiva es un régimen de determinación de la base imponible en los tributos variables. En la actualidad, el artículo 50 de la LGT indica que la base imponible podrá determinarse por «estimación objetiva». Esto quiere decir que quedan amparadas las dos modalidades de determinación indiciaria que de modo tradicional fueron distinguidas por la doctrina francesa, esto es: índices o signos externos y el *forfait*. En cuanto a la configuración de las magnitudes, índices, módulos o datos que se lleve a cabo por la normativa de cada tributo, la LGT establece un límite general y expreso para su regulación en nuestro ordenamiento jurídico. Este límite consiste en la necesaria previsión por la ley particular de cada tributo. Unas magnitudes, índices, módulos o datos que, aunque solo posibilitan el conocimiento indirecto de la base imponible, pueden distinguirse, con independencia de su carácter interno o externo, por el carácter automático de la determinación que implica su aplicación³.

¹ La imposición vinculada a la propiedad inmobiliaria acogió desde la época romana la objetivización en la determinación del *quantum* de las prestaciones tributarias. En el imperio romano tributos como la *decuma*, el *stipendium* o el impuesto *vectigal certum* derivaban en el requerimiento del pago de un porcentaje de la cosecha anual. Durante el Principado romano el impuesto *vectigal* supondría la exigencia a las provincias de una parte de los frutos, erigiéndose como un sistema más perfecto que el anterior. El impuesto *vectigal* se articulaba a partir de una clasificación del terreno en diversas clases llevándose a cabo una valoración del suelo por unidad de medida vinculada a la fertilidad de la clase de suelo. La unidad base de medida en este impuesto romano sería el *iugerum* que equivalía a 240 pies de largo por 120 de ancho (BLANCH NOUGUÉS, J. M.: «Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana», *RDFHP*, n.º 247, 1998, pág. 63).

² Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV. AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2006, pág. 262.

³ Vid. PALAO TABOADA, C.: «Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles», *HPE*, n.º 79, 1982, pág. 16.

Son las leyes particulares reguladoras de cada tributo las que han delimitado el campo de aplicación del régimen. Así, desde los años 90 del pasado siglo, desde la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) de 1991, se ha previsto en el IRPF. La determinación objetiva prevista en el IRPF español es un régimen establecido para determinar uno de los componentes de la base imponible del impuesto; los rendimientos de actividades económicas⁴. Ahora bien, tampoco es apto para la determinación de los rendimientos de todas las actividades económicas, sino únicamente para los rendimientos de ciertas actividades y con ciertos límites.

En cuanto a la fundamentación del régimen, la justificación del amparo de los regímenes de determinación objetiva en los ordenamientos tributarios ha sido múltiple. La operatividad y simplificación del sistema tributario, la certeza, la seguridad jurídica... son pilares que sirven de fundamento, con carácter general, a buena parte de los regímenes objetivos. El alejamiento de la realidad que un régimen determinativo como la estimación objetiva entraña se compensa con una mayor eficacia de las normas tributarias. Por este motivo, nuestra doctrina científica ha defendido que nos encontramos ante un régimen de distribución de la carga fiscal (con arreglo a la capacidad económica) razonablemente eficaz⁵. La eficacia de la norma tributaria enlaza con su necesaria simplicidad. Una de las condiciones para que una norma sea eficaz es que sea simple. Es lo que se conoce en la doctrina alemana como practicabilidad administrativa y que posibilita la adecuada aplicación de las leyes. Por otro lado, el conocimiento de los medios para la determinación de la base imponible se erige en elemento esencial de la seguridad jurídica. En este sentido, la estimación objetiva sirve a los obligados para el cumplimiento de la norma tributaria al posibilitar su conocimiento y efectos en la aplicación de la ley tributaria.

En el IRPF español, además de las justificaciones comentadas, hay que apelar como uno de los sustentos fundamentales del régimen a la limitación de las obligaciones formales que el mismo supone. El acogimiento de las estimaciones objetivas en nuestros ordenamientos conlleva una disminución de lo que se conoce como presión fiscal indirecta, esto es, aquellos costes que se derivan del cumplimiento de las obligaciones tributarias y que no consisten en el pago del tributo mismo⁶. En este sentido, el profesor FERREIRO ha advertido que la excesiva presión fiscal indirecta sobre los ciudadanos impone la utilización de métodos de estimación objetiva para determinar las rentas o ventas de profesionales y pequeñas empresas⁷. El ámbito por excelencia en que podemos comprobar este fundamento de la estimación objetiva es la limitación de las obli-

⁴ La determinación de los rendimientos de actividades económicas se lleva a cabo a través de la determinación directa (normal o simplificada) o la determinación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas. Téngase presente siempre que, como regla general, los distintos componentes de la base imponible se determinan utilizando la determinación directa.

⁵ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: «Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana», *RCyT*. CEF, n.º 247, 2003, pág. 74.

⁶ *Ibidem*, pág. 78.

⁷ Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 23.ª ed., vol. I, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2003, págs. 84 y 85.

gaciones formales. Así, la regla general se concreta en el deber de conservar dos tipos de documentos: las facturas que emite el contribuyente que determina el rendimiento neto a partir del régimen de determinación objetiva y los justificantes de los signos, índices o módulos. La norma establece que cuando los contribuyentes en determinación objetiva realicen alguna actividad para la cual el rendimiento neto se determina teniendo en cuenta el volumen de operaciones es necesario llevar un libro registro de ingresos o de ventas⁸. Finalmente, para el caso particular de que el contribuyente que opte por la determinación objetiva deduzca amortizaciones es necesario que las mismas, así como los bienes a que se refieren aquellas, consten de algún soporte documental. Por ello la norma española ha previsto que para estos supuestos los contribuyentes están obligados, a mayores, a llevar un libro registro de bienes de inversión.

Nuestra LGT contiene unas pautas generales que todos los regímenes de determinación objetiva han de seguir. A partir de esta previsión general, el legislador ordinario en la articulación de los tributos configura la determinación objetiva con unas determinadas características acordes al tributo particular. En el IRPF la normativa general sobre la determinación objetiva se contiene en la LIRPF (tras la previsión del art. 16, fundamentalmente, en los arts. 31 y 101) y el desarrollo del mismo se lleva a cabo en el reglamento de esta LIRPF (arts. 27, 32-39, 68, 75, 95 y 110). Las órdenes ministeriales anuales concretan para cada año los signos, índices o módulos de la determinación objetiva del IRPF⁹.

Las características del régimen de determinación objetiva del IRPF, a partir de la normativa establecida, son las siguientes:

1. Es un régimen para la determinación de los rendimientos de actividades económicas (uno de los componentes de la base imponible del tributo)¹⁰. No obstante el ámbito del régimen queda delimitado desde diversos puntos de vista.

⁸ Actualmente, las únicas actividades económicas para las que se toman en consideración en la cuantificación del rendimiento neto en determinación objetiva son las actividades agrícolas, ganaderas y forestales (y sus accesorias).

⁹ Para el presente año 2016 el régimen está regulado en la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁰ A tal efecto, el artículo 27 de la LIRPF dispone que: «Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas. No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la sección segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los

2. Se trata de una determinación indiciaria sobre la base de datos externos al objeto imponible del tributo que se concretan en las órdenes ministeriales que anualmente son aprobadas y rigen en esta materia para el periodo impositivo correspondiente¹¹. Ello, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras para las que el régimen de estimación objetiva parte del volumen de rendimientos íntegros de la actividad económica, integrando un verdadero *forfait*.
3. Nos hallamos en presencia de un régimen voluntario para determinados contribuyentes del IRPF. La voluntariedad se concreta en la posibilidad que asiste a los contribuyentes que cumplen las condiciones de acceso al régimen de renunciar a su aplicación y concretar su rendimiento neto a través de la determinación directa.
4. Por último, la aplicación de la determinación objetiva del IRPF se vincula a determinados regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)¹², en especial al régimen simplificado¹³. La justificación se halla en que nuestro legislador ha establecido unos regímenes simplificados en sede de IRPF e IVA para ciertas actividades económicas similares y con unas obligaciones de información, contables y de facturación idénticas, de ahí que se establezca una necesaria coordinación de regímenes¹⁴.

2. LA EVOLUCIÓN DE LOS MÓDULOS EN EL IRPF

La reforma del IRPF de 1991 tuvo consecuencias muy importantes en el estudio de la evolución del régimen de determinación objetiva en nuestro ordenamiento jurídico. Las modalidades de «estimación» que se establecieron en el título VI de la hoy derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF que sería objeto de desarrollo a través del título IV del RIRPF fueron dos:

trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados».

¹¹ En esta línea de argumentación, MERINO JARA expresó, ya con relación a la determinación objetiva por signos, índices o módulos de la LIRPF de 1991 que esta modalidad constituía una estimación indiciaria, «habida cuenta que los módulos utilizados para el cálculo del rendimiento neto (personal empleado, mesas, máquinas recreativas, superficie del local, potencia eléctrica, capacidad de carga de vehículos, distancia recorrida, consumo de energía) constituyen datos externos al objeto imponible (vid. MERINO JARA, I.: «La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *RDFHP*, n.º 221, 1992, pág. 999).

¹² Nuestra doctrina científica ha indicado que la finalidad de esta previsión es que el contribuyente que determine sus rendimientos en IRPF mediante determinación objetiva no tribute en el régimen general del IVA (vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CORONA RAMÓN, J. F. y DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: reflexiones y consideraciones*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2000, pág. 163).

¹³ Vid. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 14.ª ed., Madrid, Tecnos, 2003, pág. 565.

¹⁴ Vid. GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: *El régimen especial simplificado en el IVA*, Comares, Granada, 2002, pág. 104.

1. La determinación objetiva por coeficientes.
2. La determinación objetiva por signos, índices o módulos.

Las actividades económicas a las que se puede aplicar la determinación objetiva son delimitadas en la orden ministerial que para cada año es aprobada por el Ministerio de Hacienda. La misma orden en la que se establecen unos límites específicos a la hora de acceder a la determinación objetiva cuando se ejercen ciertas actividades. La habilitación para tal regulación se encuentra en la LIRPF y RIRPF y encuentra su pareja en la normativa de RIVA, dada la coordinación de regímenes determinativos.

En una primera regulación, la Orden de 26 de febrero de 1992 estableció las actividades a las que sería aplicable el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Inicialmente serían solamente 11 actividades con ciertas exclusiones en atención, con carácter general, al número de personas empleadas y el número de vehículos para el transporte por autotaxis. Esta regulación inicial se iría complementando en las órdenes ministeriales que regularon los signos, índices o módulos de la estimación objetiva. Así, el número de actividades que pudieron acceder a este régimen determinativo fue siendo cada vez mayor. En este sentido la Orden de 25 de noviembre de 1993 por la que se vino a normar el particular para 1994 ampliaría el número de actividades a 30. Para el año 1995 se volvió a ampliar el abanico de actividades que podían acceder a determinar sus rendimientos a través de la estimación objetiva por signos, índices y módulos donde la gran novedad consistió en la inclusión de las actividades agrícolas y ganaderas. A partir de ese año tuvo lugar la gran extensión del ámbito de aplicación de la estimación objetiva. En la actualidad existe un número considerable de actividades económicas que pueden acceder al régimen. La Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, concreta las actividades económicas o sectores de actividad a los que se puede aplicar la determinación objetiva siempre que concurren los requisitos para su aplicación.

La Ley reguladora del IRPF habilita para que estas actividades económicas puedan ser empresariales o profesionales. Sin embargo, las únicas actividades para las que se ha habilitado el régimen de determinación objetiva son ciertas actividades empresariales o sectores de actividad de las mismas. Las operaciones que se desarrollen con carácter accesorio habrá que considerarlas integradas en la actividad de que se trate. Y a estos efectos la orden ministerial anual establece que se han de considerar accesorias aquellas operaciones cuyo volumen de ingresos no sea superior al 40% del volumen correspondiente a la actividad principal. Eso sí la operación accesorias, asimismo, deberá comprenderse entre las habilitadas para el acceso al régimen objetivo.

3. ÁMBITO, CONTENIDO Y APLICACIÓN DEL RÉGIMEN

El ámbito del régimen queda delimitado desde diversos puntos de vista:

- A) No todos los sujetos pasivos del tributo podrán acceder a la aplicación del régimen, sino tan solo aquellos que desarrollen ciertas actividades empresariales que concre-

ta la respectiva orden ministerial anual. Las entidades en régimen de atribución de rentas pueden acceder a la aplicación de la determinación objetiva para la determinación de los rendimientos procedentes de sus actividades económicas. Ahora bien, por cuanto la determinación objetiva va dirigida a contribuyentes del IRPF (personas físicas) es necesario establecer un doble requisito para que las entidades en régimen de atribución de rentas tengan la posibilidad de acceder a la determinación objetiva, a saber: a) que los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas y b) que sean contribuyentes por el IRPF. Para estas entidades se establecen unos condicionantes especiales a la hora de acceder a la aplicación del régimen.

B) La norma establece una serie de requisitos subjetivos que el contribuyente habrá de cumplir si quiere determinar los rendimientos de su actividad económica a través de la determinación objetiva. Tales requisitos son:

- Que los contribuyentes no determinen los rendimientos de alguna de sus actividades económicas a través de la determinación directa. Esta norma cobra eficacia para aquellos supuestos en los que el contribuyente desempeña más de una actividad económica, con independencia de que todas o alguna de las mismas se encuentre en el ámbito de la determinación objetiva. Eso sí, siempre será fundamental que para la actividad de que se trate, esta pueda ser objeto de una determinación objetiva para la cuantificación del tributo. La dualidad entre rentas reales y fiscales genera el problema de que algunas de las primeras, correspondientes a actividades ajenas al campo de aplicación del régimen de determinación objetiva, queden camufladas dentro de las rentas fiscales correspondientes a actividades en determinación objetiva. Así resultaría fácil que un mismo contribuyente para unas actividades aplicase un régimen de determinación directa y para otras el régimen de determinación objetiva trasladase rentas de una a otra actividad.
- De otra parte, se establecen una serie de límites cuantitativos referidos a dos aspectos: el volumen de rendimientos íntegros del contribuyente y el volumen de compras en bienes y servicios. De este modo:
 - a) El volumen de rendimientos íntegros del contribuyente, en el año inmediato anterior no puede superar cualquiera de los siguientes importes: 450.000 euros anuales para el conjunto de sus actividades económicas y 300.000 euros anuales para el conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas¹⁵.
 - b) El volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior no puede ser superior

¹⁵ Las órdenes ministeriales anuales concretan cuáles son las actividades ganaderas y agrícolas a que se ha de entender referido el límite.

a la cantidad de 300.000 euros anuales. La doctrina administrativa ha advertido que dentro de este límite hay que entender incluidos todos los gastos generales de la actividad¹⁶. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

Además, existen límites específicos a las actividades económicas que condicionan la posibilidad de cuantificar sus rendimientos a partir de la determinación objetiva que encuentra su razón de ser en la previsión del régimen para los pequeños y medianos empresarios. El atender a los medios de producción esenciales de las actividades de que se trate, además de otras magnitudes como volumen de ingresos y compras, contribuye a que en el marco de aplicación del sistema determinativo de carácter objetivo queden incluidos realmente los contribuyentes a los que se ha habilitado el mismo por parte del legislador ordinario.

Los signos, índices, módulos o magnitudes son los medios para determinar la base imponible del Impuesto sobre la renta para los sujetos pasivos que desarrollen actividades y que puedan acceder a la aplicación del régimen de determinación objetiva. En cuanto a su naturaleza, hay que tener muy en cuenta que nos hallamos en presencia de ficciones jurídicas. Estos módulos son muy variados y se establecen en función de la actividad económica de que se trate. A título de ejemplo podemos mencionar: el personal empleado, la superficie del local, la potencia eléctrica o consumo de energía eléctrica, superficie del horno, el número de mesas, la distancia recorrida... Si se lleva a cabo un análisis de las diferentes unidades a que se acude en las órdenes ministeriales de desarrollo del régimen de determinación objetiva se puede observar como las unidades de las que se hace depender la cuantía de los módulos son bien diferentes. En el módulo de personal se tiene en cuenta el número de horas. En el caso del módulo de distancia recorrida se atiende a los kilómetros que se han recorrido. Para el módulo de consumo de energía eléctrica se consideran los kilowatios que se consumen por hora. Para los restantes módulos, se acude a los días de efectivo empleo, utilización o instalación de los mismos¹⁷.

Para la cuantificación las órdenes ministeriales establecen un determinado procedimiento que los contribuyentes deben seguir para determinar sus rendimientos. Este procedimiento consta

¹⁶ La Dirección General de Tributos (DGT) en su Resolución núm. 531/2004, de 4 de marzo (NFC019466), ha aclarado que: «... en el límite excluyente del régimen de estimación objetiva deberán computarse todas las compras en bienes y servicios que realice el empresario, con excepción de las realizadas para la adquisición de elementos de inmovilizado. Por tanto, en este límite estarán incluidos los gastos generales de la actividad (alquileres, energía, teléfono, asesoramientos en general, transportes, seguros, etc.), exceptuando los gastos derivados de la contratación de personal y los gastos de amortización de los elementos afectos, pues en ambos casos no se trata de la compra de bienes y servicios». De este modo, hay que entender que no entran en el límite establecido: las compras de adquisición del inmovilizado, contratación de personal y gastos de amortización de elementos afectos porque no se entienden propiamente como compras.

¹⁷ Podemos sustentar que se puede llevar a cabo una clasificación bipartita de las clases de módulos, atendiendo a la manera en que los mismos se cuantifican, dentro del IRPF: 1.º Módulos prorrateables: se lleva a cabo un promedio por una unidad de medida aplicada elegida para los mismos que varía según los casos y 2.º Módulos no prorrateables: se atiende a un consumo o utilización efectiva del módulo correspondiente.

de tres fases bien diferenciadas que se corresponden con la determinación de otras tantas cifras que derivan en el rendimiento neto final¹⁸:

1. En la primera fase se debe calcular el rendimiento neto previo. Para ello habrá que acudir a los módulos correspondientes, según la actividad de que se trate, y adicionarlos. La aplicación del sistema en principio no resulta demasiado complicada, ya que se establecen unos módulos para cada actividad económica incluida en el ámbito de aplicación del régimen y para cada unidad de módulo se le asigna cantidad anual por unidad.
2. En la segunda fase corresponde hallar el rendimiento neto minorado. Únicamente se ha de reducir este rendimiento neto minorado en un importe que se establece como incentivos al empleo y a la inversión. En cuanto a los incentivos al empleo hay que aplicar unos coeficientes y el resultado habrá de ser adicionado, en su caso, a los posibles incrementos de plantilla con relación al módulo personal asalariado. Como resultado se obtiene un coeficiente, denominado coeficiente de minoración, que se aplica al rendimiento anual por unidad antes de amortización. Así, se valora el fomento del empleo en la actividad económica de que se trate. En cuanto a los incentivos a la inversión, se tienen en cuenta las cantidades que se destinan a la amortización del inmovilizado, tanto material como inmaterial, que corresponden a la depreciación efectiva conforme a una tabla de amortización simplificada.
3. En la tercera y última fase se determina el rendimiento neto correspondiente a la actividad económica. En atención a las concretas circunstancias de la actividad se debe aplicar una serie de índices correctores cuyo resultado integra el rendimiento neto por módulos¹⁹. Una vez que ya tenemos ese rendimiento neto de módulos, una última posibilidad de donde saldrá en su caso el rendimiento neto de la actividad se refiere a la integración de rentas y reducciones por gastos extraordinarios²⁰.

La determinación objetiva que se refiere a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales presenta una característica singular que la diferencia del régimen de determinación objetiva previsto para el resto de las actividades económicas. Así, los índices en este supuesto concreto se aplican sobre el volumen de ingresos de la actividad. Esto supone que detrás de la aplicación de los índices

¹⁸ Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso...*, ob. cit., pág. 74.

¹⁹ Estos índices correctores pueden ser generales o específicos de actividades muy concretas. Los generales se refieren a las empresas de pequeña dimensión, las actividades de temporada, el exceso de determinadas cuantías en el rendimiento neto minorado o rectificado y el inicio de nuevas actividades. Para las actividades agrícolas y ganaderas se prevén unos índices correctores específicos (vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La determinación de la base imponible de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2001, págs. 189-191).

²⁰ Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La determinación...*, ob. cit., págs. 191-195.

de rendimiento neto, existen unos porcentajes de rendimiento que el legislador considera como rendimiento medio de la actividad económica correspondiente. Así, el régimen de determinación objetiva previsto para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales es un régimen de determinación objetiva *a forfait*. Aunque existen unos índices que funcionan como medios de determinación de la base imponible, tales instrumentos se aplican sobre el volumen de ingresos de la actividad económica desarrollada. Como norma especial, para el supuesto de actividades en las que se sometan los productos naturales a transformación, elaboración o manufactura se toma como volumen total de ingresos el valor de los productos naturales utilizados en el proceso, a precio de mercado. La determinación objetiva persiste como régimen cuantificador *a forfait* ya que el precio de mercado de los productos es condicionante directo del volumen de ingresos de la actividad y, en consecuencia, de los rendimientos derivados de ella. En la medida en que se toman en consideración los ingresos, el régimen no es indiciario y se acerca más a un régimen de determinación directa simplificada.

Además, el régimen previsto para las actividades agrarias también presenta especialidades en cuanto al procedimiento de aplicación. Este procedimiento mantiene las tres fases que se prevén con carácter general dirigidas a la obtención de: 1) el rendimiento neto previo, 2) el rendimiento neto minorado y 3) el rendimiento neto de módulos²¹. Pero las características especiales de los sectores afectados motivan, o pueden motivar, la aparición de ciertas subfases dentro del procedimiento. Para la determinación del rendimiento neto previo, se aplica el correspondiente «índice de rendimiento neto» establecido en la orden ministerial sobre el volumen de ingresos. En la obtención del rendimiento neto minorado únicamente se permite la deducción por amortización del inmovilizado material e inmaterial²². No se contemplan en esta fase los incentivos al empleo que vimos se regulan para la generalidad de las actividades, pero el motivo se encuentra en que existe un índice corrector específico que se aplica para el caso de utilización de personal asalariado. En la obtención del rendimiento neto de módulos la norma establece: 1) índices correctores comunes a las actividades agrícolas y ganaderas (la utilización del personal asalariado y un índice corrector de aplicación a empresas con un rendimiento neto minorado pequeño) y 2) índices correctores propios de determinadas actividades²³.

²¹ Recientemente, se ha aprobado la Orden HAP/663/2016, de 4 de mayo, por la que se reducen para el periodo impositivo 2015 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

²² La Resolución de la DGT núm. 869/2004, de 31 de marzo (NFC034953), recuerda que en el cálculo del rendimiento neto de una actividad agrícola por el régimen de estimación objetiva no se puede deducir de forma expresa ningún gasto en que haya incurrido la actividad, con excepción de las amortizaciones del inmovilizado, tanto material como inmaterial. Por ello se llega a la conclusión de que no son deducibles como gastos las cuotas satisfechas a la Seguridad Social.

²³ Para las actividades agrícolas se prevé la aplicación de índices correctores en atención a la utilización de medios de producción ajenos, por llevar a cabo los cultivos en tierras arrendadas y para la «agricultura ecológica». Las actividades ganaderas pueden aplicar un índice reductor en casos de adquisición de productos alimenticios a terceros, siempre que el ganado se alimente con piensos u otros productos para la alimentación adquiridos a terceros y, además, representen más de la mitad de los que se consumen en la respectiva actividad. Para las actividades forestales se ha previsto un índice corrector específico para los supuestos de explotación de fincas forestales gestionadas de acuerdo

4. LOS MÓDULOS ANTE LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE

En la evolución de los módulos observamos varias preocupaciones que han mantenido al legislador en una posición de expectativa y regulación constante. En primer lugar, se ha tratado de delimitar la previsión del régimen únicamente para pequeños y medianos empresarios. En segundo lugar, se quiere evitar que el régimen pueda ser utilizado en fraude de ley a través de maniobras desmedidas que puedan favorecer especialmente la utilización del régimen para la consecución de un ahorro fiscal inapropiado y excesivo.

Por lo que se refiere al primer ámbito, debemos destacar que desde 2002 se estableció un límite cuantitativo tomando en consideración, no únicamente el volumen de rendimientos íntegros de la actividad, sino también el de compras en bienes y servicios de los empresarios²⁴. El volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior no puede ser superior a la cantidad de 300.000 euros anuales. La doctrina administrativa ha advertido que dentro de este límite hay que entender incluidos todos los gastos generales de la actividad²⁵. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite. La exposición de motivos de la Ley 46/2002 justificaría esta reforma: «... para adecuar en mayor medida el régimen fiscal al tamaño de la empresa...». La fundamentación última de esta limitación podemos encontrarla en el hecho de que en un contexto empresarial en que la determinación objetiva se ampara en el IRPF como un régimen para facilitar la tributación de algunos pequeños y medianos empresarios se ha de limitar la habilitación del régimen dentro de unos determinados márgenes o con unos determinados límites. Y si se pretende un régimen fiscal en beneficio de los pequeños y medianos empresarios que realizan ciertas actividades en el territorio nacional lo idóneo parece atender no exclusivamente al parámetro de la cifra de rendimientos sino también a otros como puede ser el volumen de compras, para que de modo conjunto esas medidas sirvan a la delimitación del tamaño de una empresa y, en suma, de la posible acogida al régimen objetivo. Hay que reconocer que la limitación puede provocar que los contribuyentes con menor margen comercial se vean excluidos con más facilidad del régimen de determinación objetiva. Ello ha llevado a pensar a ALMAGRO MARTÍN que el

con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente.

²⁴ Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

²⁵ La DGT en su Resolución núm. 531/2004, de 4 de marzo (NFC019466) aclaró que: «... en el límite excluyente del régimen de estimación objetiva deberán computarse todas las compras en bienes y servicios que realice el empresario, con excepción de las realizadas para la adquisición de elementos de inmovilizado. Por tanto, en este límite estarán incluidos los gastos generales de la actividad (alquileres, energía, teléfono, asesoramientos en general, transportes, seguros, etc.), exceptuando los gastos derivados de la contratación de personal y los gastos de amortización de los elementos afectos, pues en ambos casos no se trata de la compra de bienes y servicios». De este modo, hay que entender que no entran en el límite establecido en atención al volumen de compras las de adquisición del inmovilizado, contratación de personal y gastos de amortización de elementos afectos porque no se entienden propiamente como compras.

límite referido al volumen de compras, que se estima acertado, encuentra su fundamento no solo en el tamaño de la empresa, sino también en la necesidad de que los contribuyentes que lo superen sean gravados teniendo en cuenta criterios más directos de capacidad económica²⁶. De todas maneras, a nuestro modo de ver, la norma continua atendiendo, como debe ser, al tamaño de la empresa determinado a partir de diversos parámetros.

En lo atinente a la prevención del fraude podemos destacar dos reformas de calado en la materia. Una primera reforma importante trae causa en la Ley de Prevención de Fraude Fiscal (LPFF) de 2006 y la segunda en la Ley de Prevención de Fraude Fiscal de 2012.

La LPFF y la LIRPF de 2006 establecieron dos regulaciones de importancia para tratar de prevenir el fraude fiscal en la aplicación del régimen de módulos del IRPF. Una norma cautelar para evitar la división, a veces más aparente que real, de actividades entre distintos sujetos relacionados por vínculos familiares²⁷. Así, para cuantificar el volumen de rendimientos íntegros y, en consecuencia, establecer si se superan los límites para la determinación del rendimiento en determinación objetiva, se tendrán en cuenta, también, las operaciones correspondientes a las actividades desarrolladas por el cónyuge, ascendientes y descendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participe cualquiera de los anteriores, cuando se cumplan las siguientes circunstancias:

- Que las actividades desarrolladas sean idénticas o similares [mismo grupo del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)].
- Que exista una dirección común, compartiéndose medios personales o materiales²⁸.

Esta misma norma se debe aplicar a la hora de determinar el volumen de las compras en bienes y servicios, de modo que deben computarse no solo el volumen de las compras correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las que correspondan a las desarrolladas por el cónyuge, ascendientes, descendientes y entidades en régimen de atribución de rentas en que aquellos participen²⁹. Como recuerda el profesor FERREIRO, se trata

²⁶ ALMAGRO MARTÍN, C.: *Opciones fiscales en el IRPF*, Granada, Comares, págs. 144 y 145.

²⁷ Disposición adicional 2.ª de la LPFF y artículo 31.1.3.ª de la LIRPF de 2006. Esta regla también se ha incorporado en el artículo 32.2 del RIRPF.

²⁸ Como ha indicado ALONSO GONZÁLEZ, «[...] el dato de que tales actividades sean "idénticas o similares" a las que realiza aquel y, además, la constatación de una "dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales" ponen de relieve un grado de concertación e integración de medios y objetivos que permiten al legislador erigir una *presunción iuris et de iure* de que todas las actividades confluyen en una sola». Véase: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)», *Temas Tributarios de Actualidad*, n.ºs 22-24, Informe n.º 22, julio-agosto, 2007, pág. 10.

²⁹ Parece que se repite la historia, ya que un antecedente de una medida de similar regulación lo encontramos en la normativa establecida para el régimen de estimación objetiva singular, a través de la regulación establecida en el Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre, y que mereció destacadas críticas por parte de la doctrina científica.

de una medida que intenta evitar el fenómeno que en otros países que aplican regímenes simplificados a las pequeñas empresas, singularmente en Brasil, se conoce como «enanismo fiscal»³⁰.

Podemos decir que se definió una nueva fórmula de cálculo de los límites de exclusión del método de determinación objetiva, basada en una *presunción iuris et de iure*. Los problemas de interpretación y aplicación que plantea esta disposición son múltiples³¹. Así, por ejemplo, no se determina cómo «se va a tener en cuenta»; si a través de una pura y simple adición o a través de límites cuantitativos diferentes. Tampoco se aclara si los ascendientes y descendientes, cuyo volumen de actividades se tendrá en cuenta, habrán de serlo en línea recta o colateral, o si solamente se refiere a parientes consanguíneos o se incluyen también los parientes por afinidad. A nuestro modo de ver, puesto que estamos ante una norma limitativa de la posibilidad de los obligados tributarios de acceder al régimen, debemos hacer una interpretación restrictiva de esta previsión.

Aunque seguimos a la espera de una interpretación clara por parte de nuestros tribunales y la doctrina administrativa, consideramos que esta norma se refiere a los parientes consanguíneos. Esta postura es compatible con la doctrina del Tribunal Supremo (TS) y nuestra doctrina administrativa quienes han estimado que cuando la ley habla de parentesco, sin mayor especificación, debe entenderse que se refiere exclusivamente al parentesco por consanguinidad y queda excluido el de afinidad. Esta interpretación, basada en la doctrina del TS³², fue sostenida por la DGT, con anterioridad a la LIRPF de 2006, negando la posibilidad de que los parientes por afinidad pudiesen realizar aportaciones a planes de pensiones a favor de minusválidos en grado superior al 65 %³³. Asimismo también se acogió con relación a la reducción de determinadas ganancias patrimoniales prevista en la actual disposición adicional 7.ª de la LIRPF en el marco de la tributación de contribuyentes en régimen de determinación objetiva que desarrollan la actividad del autotaxi³⁴.

Hay que tener en cuenta que en este ámbito nos encontramos en una disposición que puede derivar en una limitación de derechos del obligado tributario —la posibilidad de acogerse al régimen de determinación objetiva—, sin embargo la interpretación restrictiva de estos términos debe

³⁰ «La estimación objetiva en la nueva Ley del IRPF», *QF*, n.ºs 15-16, 2007, pág. 10. El profesor expresa que este fenómeno se explica fácilmente si pensamos en un empresario acogido al régimen simplificado o de determinación objetiva que considera conveniente, ante el crecimiento de su empresa, no traspasar los límites que la conducirían al régimen general y crea otra empresa poniendo al frente a otro familiar. Para evitar esta práctica la ley ordena que los rendimientos de ambas empresas sean acumulados a efectos de aplicar los límites establecidos legalmente para la aplicación del régimen (*ibidem*, pág. 10).

³¹ Donde no se plantean problemas claramente es con relación al carácter idéntico o similar de la actividad económica, puesto que la norma ha aclarado que tendrán esta consideración las actividades clasificadas en el mismo grupo del IAE. Véase, en este sentido, ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas...», *ob. cit.*, pág. 10.

³² A estos efectos, diversas resoluciones de la DGT hacen alusión a la STS de 20 de junio de 1905.

³³ Véanse las Resoluciones de la DGT núm. 204/2000, de 10 de febrero (NFC010686), núm. 1173/2004, de 3 de mayo (NFC019272) y núm. 2033/2004, de 29 de noviembre (NFC0120125).

³⁴ Véase la Resolución de la DGT núm. 2317/2003, de 17 de diciembre (NFC019022).

ser valorada según el supuesto ante el que nos encontremos. Si para este caso la interpretación restrictiva parece la más coherente, en otros casos, como puede ser la extensión del beneficio fiscal de la disposición adicional 7.^a o incluso una interpretación abierta del mínimo por descendientes, podrían llevar a una interpretación acorde con los principios de justicia que rigen en el ordenamiento tributario e ir más allá de una interpretación lata de las relaciones de parentesco que puede derivar, según las circunstancias particulares, en una minoración de derechos o mayores obligaciones por parte de los obligados tributarios. Es más, consideramos que únicamente habrán de tenerse en cuenta los parientes de primer grado, por las mismas razones expuestas.

Con todo, debemos esperar a la interpretación que del precepto puedan hacer tanto los tribunales como nuestra doctrina administrativa³⁵. Pese a que esta norma tiene su origen en el Plan del Fraude y la LPFF, desgraciadamente, se trasladó sin más a la LIRPF de 2006, no escuchando las críticas que ya con anterioridad a la tramitación parlamentaria se habían formulado sobre este particular por parte de nuestra doctrina científica. La consecuencia es que la norma dejó sin regular una cuestión que no es baladí y de la que esperamos una interpretación coherente de los órganos que están llamados a aplicarla, defendiendo de cara al futuro que se aclare este particular en la propia norma legal reguladora del IRPF.

Por otra parte, para el cómputo conjunto de este límite a efectos de exclusión del régimen de determinación objetiva, se exige que exista una *dirección común* de tales actividades. La existencia de esta dirección común supone el ejercicio de funciones de dirección por un sujeto, y sobre esta cuestión existe una contradictoria doctrina administrativa en nuestro país. Es por ello que, tal vez, la norma podría aclarar cuáles son esas funciones y cómo se determinan. Por último, no queda claro si el requisito relativo a compartir medios personales y materiales es un indicio de *dirección común* o es una exigencia a mayores para el cómputo conjunto a efectos de exclusión³⁶. A nuestro modo de ver, dada la redacción del precepto, nos parece que debemos considerar que se trata de un requisito cumulativo por lo que se exige tanto que exista una dirección común, como que se compartan medios personales y materiales.

De todos modos, como puntualizó ALONSO GONZÁLEZ, aunque la normativa acoja una *presunción iuris et de iure* que no una ficción, deberá probarse adecuadamente el requisito de la dirección común y la utilización conjunta de medios personales y materiales³⁷.

³⁵ Hay que precisar, eso sí, que aunque para el cómputo de las operaciones habrá que tener en cuenta también a los parientes si se dan las condiciones normativamente establecidas, las operaciones realizadas a través de sociedades mercantiles de las que sea accionista una persona física no se computan para la determinación del ámbito de aplicación de la determinación objetiva en las actividades que a título personal desarrolle el accionista. Así lo ha reconocido la DGT en su Resolución núm. V0385/2007, de 26 de febrero (NFC024860).

³⁶ Sobre todas estas cuestiones, véase GARCÍA NOVOA, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude», *QF*, n.º 10, 2006, págs. 28 y 29.

³⁷ «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)», en *Temas Tributarios de Actualidad*, n.ºs 22-24, Informe núm. 22, julio-agosto 2007, pág. 10.

Finalmente, conviene resaltar que la misma cláusula normativa se llevó al RIRPF con relación a las entidades en régimen de atribución de rentas, como sujetos que también pueden acceder al régimen de determinación objetiva, para el cómputo de los límites referidos a los rendimientos íntegros y el volumen de compras. De este modo, para la delimitación del ámbito de aplicación deben computarse no solo las operaciones correspondientes a las actividades desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de estos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores. En todo caso, se requiere, como para los contribuyentes personas físicas, que la actividad sea idéntica o similar y que exista una dirección común, compartiendo medios materiales y personales (art. 39.4 RIRPF).

Insistimos en la necesidad de hacer una interpretación restringida con relación al parentesco, por el absurdo al que se podría llegar a partir de una hermenéutica de sentido contrario y que, creemos, para nada coincidiría con la voluntad del legislador al establecer esta norma cautelar. En general, hay que tener presente que para los supuestos de varias comunidades de bienes integradas por los mismos miembros o por parte de una entidad en régimen de atribución de rentas en la que participen empresarios individuales acogidos al régimen de determinación objetiva, el cómputo de los límites ha de llevarse a cabo de modo separado³⁸.

La otra norma importante introducida por la LPFF y LIRPF de 2006 fue una retención estrechamente vinculada al control tributario y los regímenes de determinación objetiva. La LIRPF ha acogido una retención del 1 % para los empresarios en régimen de determinación objetiva en las condiciones establecidas vía reglamentaria [art. 101.5 d)]³⁹. El desarrollo reglamentario se llevó a cabo a través del Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre⁴⁰ y, en la actualidad, se encuen-

³⁸ Nuestra doctrina administrativa ha reconocido que los límites se computan de modo separadamente para cada una de las entidades en régimen de atribución en su Resolución núm. 1090/2001, de 4 de junio. Del mismo modo, para el supuesto que una persona física acogida al régimen de determinación objetiva y que constituya una sociedad civil dedicada a la misma actividad, la DGT consideró, con anterioridad a la nueva norma, que los límites establecidos para la inclusión en el régimen de determinación objetiva operan de forma separada de manera que, por una parte, se tendrán en cuenta las circunstancias del consultante como empresario a título individual y, por otra, las circunstancias de la sociedad civil. De ahí que sea posible que el empresario persona física determine el rendimiento neto por estimación objetiva y la entidad en régimen de atribución no; o lo contrario. La nueva norma viene a matizar este criterio administrativo, en el sentido de que si existe una dirección común, compartiendo medios personales y materiales, y se trata de la misma actividad deberíamos computar los límites conjuntamente.

³⁹ Se ha tratado de responder con ella al fraude vinculado a las facturas falsas. Véase ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas...», ob. cit., págs. 13-21.

⁴⁰ Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, por el que se modifican, en materia de pagos a cuenta, el Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio; el Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa América en la ciudad de Valencia; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

tra previsto en el artículo 95.6 del RIRPF. La retención se debe practicar a rendimientos que sean contraprestación de ciertas actividades económicas que apliquen el régimen de determinación objetiva. En concreto las actividades para las que se ha previsto la práctica de la retención son:

- Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
- Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales.
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
- Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
- Industria del mueble de madera.
- Impresión de textos o imágenes.
- Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
- Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
- Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
- Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
- Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
- Carpintería y cerrajería.
- Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
- Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
- Transporte de mercancías por carretera.
- Y servicios de mudanzas⁴¹.

⁴¹ Se trata de alguna de las incluidas, dentro de la sección primera de las Tarifas del IAE, en las divisiones 3 y 4 (carpintería metálica y actividades de fabricación de artículos de ferretería, de piezas de carpintería, de muebles o de prendas

En resumidas cuentas, podemos decir que el control que ha perseguido la Administración tributaria con el establecimiento de una retención y el control de los pequeños y medianos empresarios acogidos al régimen de determinación objetiva se ha centrado, especialmente, en dos sectores: los pequeños transportistas y los albañiles. Es decir, se ha tratado que la retención no se refiera a la totalidad de actividades a las que resulta de posible aplicación el régimen de determinación objetiva, sino únicamente a aquellos ámbitos en los que con mayor frecuencia se desarrollan actividades entre empresarios⁴². Esencialmente, ciertas actividades de fabricación, construcción o transporte de mercancías.

La novedad introducida por la Ley 7/2012 fue establecer respecto de las actividades sobre las que ya recaía la obligación de soportar retención unos nuevos límites cuantitativos, diferentes del resto de actividades, que determinarán la permanencia o exclusión en este régimen⁴³. Con relación a estas actividades sujetas a módulos y la retención del 1 %, el Real Decreto 960/2013 de 5 de diciembre⁴⁴, con efectos desde el 1 de enero de 2013, amparó tales límites, dejándolos como rigen transitoriamente para este año 2015. Estos límites vigentes en la actualidad, siempre que no se realicen otras actividades sujetas a determinación directa son:

- 1.º Que el volumen de ingresos en el ejercicio precedente no supere los 450.000 euros o, esta fue la novedad, 300.000 euros en el caso de actividades agrícolas y ganaderas y de las de la división 7.ª de la sección 1.ª del IAE (transporte y comunicaciones).
- 2.º En el caso de los contribuyentes en estimación objetiva cuyos ingresos estén sometidos a la retención del 1 % (epígrafes de carpintería metálica, albañilería, fontanería, carpintería, confección, industria del mueble e impresión) quedarán excluidos si en el año anterior han tenido rendimientos superiores a 225.000 euros anuales o 50.000 euros anuales si más del 50 % de sus ingresos provienen de empresas y no de particulares.

de vestir...), 5 (actividades vinculadas con la construcción) y 7, en lo relativo al transporte de mercancías, excluyendo el de pasajeros (ya sea colectivo o en autotaxis). Véase la exposición de motivos del Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre.

⁴² Véase la Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo, que aprueba el modelo 111 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifica otra normativa tributaria.

⁴³ Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

⁴⁴ Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio; 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Además, desde el 1 de enero de 2014 ese Real Decreto 960/2013 añadió una obligación formal a los contribuyentes que determinen el rendimiento de su actividad económica mediante el régimen de estimación objetiva cuyos ingresos estén sometidos a la retención del 1%, obligándoles a llevar un libro registro de ventas o ingresos cuando, hasta dicha fecha conforme a la normativa reguladora del IRPF, únicamente estaban obligados a la cumplimentación del libro de bienes de inversión, en caso de aplicar amortizaciones, y a conservar las facturas emitidas y recibidas debidamente ordenadas.

A la vista de toda esta regulación, hay que compartir con el profesor FERREIRO LAPATZA que estas reformas han complicado el régimen de determinación objetiva que, no obstante, debería ser una pieza básica para simplificar el tributo. Añadimos a esta consideración las puntualizaciones hechas por el profesor en su día que por su claridad y brillantez no podemos menos que transcribir: «En mi opinión la introducción en las leyes de hechos impositivos complementarios no hace sino agudizar la complicación del sistema tratando de conseguir un imposible o un absurdo; siempre habrá alguien que esté colocado más allá de la línea de aplicación de una ley. Y siempre habrá alguien que opine que quien está así colocado debiera también quedar sometido a ella. En el caso que ahora nos ocupa por qué no someter también a la misma norma a tíos, sobrinos o parejas de hecho. O a todas las pequeñas empresas que tengan una dirección común. El empresario que crea una nueva y pequeña empresa para su hijo aprovechando después las lógicas sinergias (p. ej. en compras o medios de transporte) ¿debe ser criticado o alabado? ¿No sabe nuestro legislador tributario que la pequeña y mediana empresa constituye la base de nuestra organización y entramado económico-social? ¿Debemos incentivar o poner trabas a su creación? [...]»⁴⁵.

5. LAS ÚLTIMAS REFORMAS DEL RÉGIMEN

En los dos últimos años el régimen de módulos ha sido objeto de sendas modificaciones normativas, que integran otro botón de muestra de la paulatina reforma de los módulos. En el examen conjunto de estas modificaciones se puede observar como la primera de ellas no va a entrar en vigor parcialmente con el inicial contenido que se había configurado aunque, en todo caso, se incide en el ámbito de aplicación del régimen en el futuro. Al menos así será, salvo que pueda aprobarse alguna otra modificación normativa, lo cual quizás dejaría en entredicho, una vez más, la tan ansiada y necesaria seguridad jurídica de los contribuyentes.

La primera reforma de los módulos introducida, y que en un principio iba a entrar en vigor a partir de 2016, mantenía el régimen con modificaciones importantes, a pesar de que no se adoptaba una medida normativa tan tajante como proponía el informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español que apostaba por la supresión de los módulos⁴⁶. La mo-

⁴⁵ «La estimación objetiva...», ob. cit., pág. 10.

⁴⁶ Página 399 del Informe.

dificación introducida por la Ley 26/2014 reducía el ámbito de aplicación de los módulos a través de dos cauces: 1) mediante una reducción de los límites cuantitativos de aplicación y⁴⁷; 2) eliminando la posibilidad de aplicación del régimen a ciertas actividades.

En primer lugar, el umbral de exclusión general para actividades económicas, determinado en el artículo 31 de la LIRPF, se reducía de 450.000 euros anuales a tan solo 150.000 euros. Es decir, con más de 150.000 euros de compras sin incluir inmovilizados o de ventas en 2015 no se podrá aplicar el régimen de módulos. Para este cómputo se excluirán las actividades agrícolas, ganaderas y forestales y se tendrán en cuenta la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no la obligación de expedir factura. Sin embargo, el citado límite se reduce hasta los 75.000 euros anuales de volumen de facturación en relación con las operaciones por las que se esté obligado a expedir factura en cuanto que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal.

Además, el límite actual de 300.000 euros aplicable en función del volumen de ingresos para el conjunto de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales se redujo hasta los 250.000 euros anuales. A estos efectos solo se deben tener en cuenta las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos, como hasta ahora, por lo que siguen sin computarse a efectos del límite de exclusión las subvenciones y las indemnizaciones. Asimismo, se suprimen los límites específicos aplicables en función del volumen de ingresos para el conjunto de las actividades económicas clasificadas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del IAE (transportes y comunicaciones) a que se refiere la letra d) del artículo 101.5 de la LIRPF (introducidos con efectos desde 1 de enero de 2013).

En segundo lugar, se incorporó una disposición adicional trigésima sexta de la LIRPF, relativa a las actividades excluidas del método de estimación objetiva a partir de 2016, indicando que: «La Orden Ministerial por la que se desarrollen para el año 2016 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA no incluirá en su ámbito de aplicación las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las que sea de aplicación el artículo 101.5 d) de esta ley en el periodo impositivo 2015, y reducirá, para el resto de actividades a las que resulte de aplicación dicho artículo, la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva».

Esta norma implica que las actividades de fabricación, producción y construcción de las divisiones 3, 4 y 5 de las tarifas del IAE a las que se les aplica la retención del 1% van a quedar excluidas del régimen⁴⁸. Únicamente, al menos como consecuencia de esta norma, permanecerán

⁴⁷ Apartado dieciocho del artículo primero de la 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, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

⁴⁸ Se refiere, fundamentalmente, a las actividades de: Fabricación de artículos ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre (división 3 del IAE), Industria del pan, bollería, pastelerías; Confección de prendas de vestir, com-

con la opción de aplicar los módulos las actividades, a las que se le retiene, de la división 7 del IAE (transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas). No obstante, para estas últimas también se prevé que, a partir de 2016, se reducirá la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva.

Una nueva modificación normativa del régimen se llevó a cabo a través de la Ley de Presupuestos Generales para 2016⁴⁹. A través de esta reforma se elevan los límites cuantitativos de exclusión del régimen. Con carácter transitorio para los años 2016 y 2017 se elevan los límites relativos a los rendimientos íntegros obtenidos en el conjunto de actividades económicas y por volumen de compras que pasan a ser de 250.000 euros, con carácter general. Además, para el supuesto de las operaciones por las que se esté obligado a expedir factura en cuanto que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, el límite se fijó transitoriamente en 150.000 euros, en lugar de 75.000 euros como se había previsto inicialmente. Los límites cuantitativos más restrictivos previstos en la Ley 26/2014 se ven aplazados hasta 2018. Más allá de ello, al no hacerse previsión en contrario en la LPGE para 2016, quedan excluidas del ámbito de aplicación de la estimación objetiva, a partir de esta anualidad, las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del IAE sujetas a la retención del 1 %, y la previsión de la reducción, para el resto de actividades a las que resulte de aplicación la retención, de la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva⁵⁰.

Las últimas reformas tributarias de los módulos merecen una serie de valoraciones en cierta medida positivas, aunque encontradas. El ámbito de aplicación se delimita pensando más en pequeños empresarios. Un régimen simplificado de tributación para los empresarios más pequeños es la opción que se está generalizando en nuestro entorno comparado. De ahí que esta

plementos; Industria de muebles de madera e; Impresión de textos o imágenes (división 4 del IAE) y Actividades relacionadas con la construcción: albañilería, fontanería, carpintería, pintores (división 5 del IAE).

⁴⁹ Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (PGE) (art. 61 que introduce en la LIRPF una disp. trans. 32.ª). La modificación normativa trae causa en la aprobación de una enmienda del grupo parlamentario Popular en el Senado. También el Grupo Parlamentario Catalán Convergència i d'Unió había presentado una enmienda en el mismo sentido (tanto en el Congreso de los Diputados como en el Senado).

⁵⁰ En este sentido, en la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, que desarrolla para 2016 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, ya se incluyeron los nuevos límites transitorios para 2016 y, a partir de este año, se excluyen del método de estimación objetiva las actividades incluidas en las divisiones 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del IAE sujetas a retención del 1 % en el ejercicio 2015, revisándose, para el resto de actividades sujetas a la citada retención, las magnitudes específicas para su inclusión en el método de estimación objetiva. Para las actividades de transporte de mercancías por carretera (epígrafe 722) y los servicios de mudanzas (epígrafe 757) el límite disminuye de 5 a 4 vehículos cualquier día del año. Por lo demás, hay que recordar que para esta anualidad la orden mantiene para la generalidad de las actividades tanto la cuantía de los módulos, los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas, excepto los aplicables al cultivo de patata y la ganadería de bovino de leche cuyos índices se rebajan de forma estructural, como sus instrucciones de aplicación.

reconsideración del ámbito de aplicación del régimen parecía, desde hace años, más que oportuna. Además, si el volumen de fraude en ciertas actividades es considerable, como así parece haberse contrastado, dejar el régimen para actividades dirigidas a consumidores finales es razonable. Pese a todo ello, se sigue reaccionando tarde, paulatinamente y con medidas parciales a lo largo del tiempo que no han resultado eficaces, ni lo seguirán siendo, prueba de ello puede ser la pervivencia, siquiera residualmente, de la retención del 1%. Por lo que se refiere al régimen previsto para las actividades agrarias: dado que es, más bien, una determinación directa simplificada, tiene sentido que no se haya modificado tanto. Hay que reconocer que la reforma del régimen en ciertos sectores va a tener importantes consecuencias e implica que van a quedar fuera de la opción un número considerable de contribuyentes que venía «optando» por el régimen. Sería sorprendente que la eliminación del régimen pudiese provocar posteriores reacciones, más o menos necesarias por parte del Gobierno, como ha ocurrido en el País Vasco⁵¹. No por ello alcanzan justificación real las diversas reformas cercanas en el tiempo, en cuyo aplazamiento incluso a la hora de entrar en vigor, teniendo en cuenta la situación político-económica actual y en parte trayendo causa en la misma, nos sitúan en una posición de cierta incertidumbre acerca de cuál será el futuro real del régimen.

6. EL FUTURO DE LOS MÓDULOS

La instauración y vigencia de los regímenes de determinación objetiva se encuentra permanentemente condicionada por diversos factores. El condicionante esencial y omnipresente, ya no solo de los regímenes de determinación objetiva, sino también de la cuantificación tributaria se concreta en el respeto de los principios de justicia tributaria que rigen nuestro derecho positivo. Pero más allá de ello, existen múltiples condicionantes que entendemos marcan el presente y futuro de los regímenes de determinación objetiva en general, y los módulos en el IRPF en particular. Por ejemplo, el grado de desarrollo de los sistemas tributarios, la lucha y prevención del fraude fiscal o la neutralidad impositiva.

⁵¹ En el País Vasco, durante el año 2014, las reformas fiscales acordadas por los partidos PNV, PSE y PP, en el marco del acuerdo fiscal suscrito por estas formaciones, dio luz verde a las reformas del IRPF, IS e ISD. El acuerdo eliminó el régimen de módulos para la determinación de los rendimientos de actividades económicas a partir de 2014, dejando una determinación directa simplificada para las actividades económicas. Recientemente, encontramos nuevas medidas compensatorias por la eliminación del sistema de módulos para los transportistas. Así, por ejemplo, en Guipúzcoa se aprobó la Norma Foral 18/2014, de 16 de diciembre, de correcciones técnicas de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF del Territorio Histórico de Guipúzcoa que recoge las compensaciones a los transportistas por la eliminación de los módulos en el IRPF. En dicha norma se establece que, para 2014, se aplique una deducción del 60% del IRPF, para 2015, del 55%, para 2016, del 50% y a partir de 2017, la deducción sea del 45%. La disposición se refiere a las actividades de transporte de mercancías por carretera incluidas en el epígrafe 772 de las tarifas del IAE aprobadas por Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril. Así, a partir de la declaración de la renta de 2014, el rendimiento neto de actividad se podrá determinar mediante el método de estimación directa simplificada con los porcentajes anteriormente citados.

Desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria, y desde un punto de vista formal, sigue resultando criticable la vulneración del principio de legalidad en la regulación de los módulos en el IRPF. Del mismo modo que la reserva de ley afecta a los elementos esenciales del tributo y muestra una especial rigurosidad con relación al hecho imponible como generador de la obligación tributaria, el principio ha de respetarse en los aspectos esenciales de la determinación objetiva. Ello quiere decir que la determinación objetiva que se pueda prever en cualquiera de los impuestos de nuestro sistema tributario ha de estar previsto en la ley reguladora del tributo. También será necesario que los pilares de cualquier determinación objetiva sean delimitados por una norma con rango de ley. En la base imponible, determinadas operaciones que técnicamente sean complejas por su propio contenido merecen que la regulación en normas reglamentarias se posibilite por parte de la propia ley. Los signos, índices o módulos de la determinación objetiva, como medios integrantes del régimen, podrían considerarse dentro de estas operaciones complejas a las que reiteradamente ha aludido nuestro Tribunal Constitucional como aspecto habilitante de la colaboración reglamentaria. Sin embargo, la ley no puede limitarse a prever la determinación objetiva y derivar al reglamento toda su regulación y, en especial, la articulación de unos signos, índices o módulos sobre cuya base se establezca. Entendemos que hay algunas cuestiones básicas de la determinación objetiva que, con carácter general, no pueden quedar en manos de un reglamento o de una orden ministerial.

La preponderancia de la regulación de los regímenes de determinación objetiva en normas reglamentarias es una constante en el ordenamiento tributario. Hemos de rechazar esta posibilidad, ya que las normas de determinación objetiva no son meramente procedimentales. Los problemas se presentan cuando los mínimos requeridos por algún principio de justicia tributaria son vulnerados en la regulación de un régimen de determinación de bases. Precisamente, a nuestro juicio, es esto lo que ocurre en buena parte de las regulaciones de determinación objetiva actualmente vigentes. La cuestión pasa por identificar cuáles son los elementos básicos de un régimen de determinación objetiva. En el IRPF la Ley reguladora del Impuesto lleva a cabo una determinación parcial del ámbito de aplicación de la determinación objetiva. La norma establece unos límites generales dentro de los cuales se puede acceder al régimen de módulos referidos, fundamentalmente, al volumen de rendimientos íntegros y volumen de las compras en bienes y servicios del ejercicio anterior. Las concretas actividades que tienen acceso al régimen se dejan en manos del desarrollo reglamentario. Lo idóneo sería que todo el ámbito de aplicación tanto límites cuantitativos como operaciones a que se refiere el régimen fuesen reguladas en una norma con rango de ley. Ello en la medida en que el ámbito de aplicación como aspecto esencial del régimen y, por lo tanto, solo una norma con rango legal podría llevar a cabo su regulación como derivado inmediato del contenido del principio de legalidad tributaria. Otro aspecto esencial del régimen se refiere a su necesaria voluntariedad exigida por nuestra LGT. Nos enfrentamos a un aspecto fundamental porque si queremos defender que un régimen de determinación objetiva lo es, será preciso que el legislador lo haya previsto con carácter voluntario para los obligados tributarios. A nuestro parecer, la renuncia en sede legal deberá alcanzar una regulación de sus aspectos esenciales. En el IRPF los requisitos de la renuncia y las causas de exclusión de la determinación objetiva por módulos quedan en manos del desarrollo reglamentario. Sería necesario que todas estas cuestiones básicas se regulasen en una norma con rango legal.

Si dentro de los principios formales de justicia tributaria, las principales críticas han de tomar como base el principio de reserva de ley, desde la perspectiva de los principios materiales de justicia tributaria la traba fundamental en la configuración de regímenes de determinación objetiva parte del principio de capacidad económica. Ahora bien, existen otros interrogantes destacados que se vinculan a principios de justicia materiales. En una visión sesgada de los regímenes de determinación objetiva encontramos dificultades para admitir determinados regímenes destacados como los módulos en nuestro IRPF desde la perspectiva de principios como el de capacidad, igualdad o generalidad. A nuestro entender, el enjuiciamiento de los regímenes de determinación objetiva permite una valoración global del sistema, con independencia de las múltiples críticas que cada régimen concreto pueda merecer. Dos son las razones en las que, fundamentalmente, nos basamos:

- De una parte, porque solo una visión general de las determinaciones objetivas nos permite llegar a conclusiones certeras desde la justicia tributaria.
- De otra, porque esa justicia tributaria se predica del conjunto del sistema tributario, con independencia de que solo la suma de sectores justos se pueda llegar a sostener la idoneidad del sistema desde un punto de vista global.

Desde el punto de vista de los principios materiales de justicia tributaria conviene no desconocer una cierta separación de la capacidad económica «real» y la justicia material que se sigue a partir de regímenes objetivos de determinación. Entonces, cómo podemos defender la configuración de los módulos en el IRPF. Como cláusula general, que no deja de otorgar cierta legitimidad al régimen, hay que destacar el carácter voluntario del mismo para los obligados tributarios. Pero la mera voluntariedad no basta para defender el régimen, sino que ha de complementarse con otros argumentos, individualizados, en pro del mismo. Los módulos como economía de opción integrante de su naturaleza y los variados fundamentos de los regímenes de la determinación objetiva en función del sector analizado llevan a defender la determinación objetiva como régimen útil para la determinación de bases imponibles tributarias en ciertos supuestos⁵². Además, el grado de evolución de los sistemas tributarios delimita un hito en la aparición de la determinación objetiva referida a la cuantificación de rendimientos. El grado de desarrollo de los sistemas tributarios demuestra la necesidad de basar los pilares del sistema impositivo en la determinación directa. Sin embargo, los condicionantes de cada momento siempre han de dejar un margen de actuación a la determinación objetiva para la adecuación del Derecho a la realidad y las limitaciones que del mismo y de su aplicación se derivan.

⁵² Con carácter general, los regímenes de determinación objetiva responden a motivos como los siguientes: la operatividad y simplificación del sistema tributario, principios como la certeza y seguridad jurídica e implican generalmente una reducción de los costes fiscales indirectos. El conjunto del sistema tributario ha de ser eficaz y la eficacia de la norma tributaria enlaza con su necesaria simplicidad. La simplificación del sistema tributario es un beneficio tanto para la Administración, como para los obligados tributarios. La determinación objetiva resulta útil a los obligados al cumplimiento de la norma tributaria, asimismo, al facilitar el conocimiento de las posibilidades y efectos en la aplicación de la ley tributaria. El régimen sirve a la reducción de los costes fiscales indirectos. El ámbito por excelencia en que podemos comprobar este fundamento es la limitación de las obligaciones formales que la aplicación de los módulos en el IRPF viene a comportar.

Por otra parte, la neutralidad fiscal absoluta es poco menos que una utopía y, por ello, consideramos que el condicionamiento de la realidad actual exige que no existan grandes diferencias a la hora de gravar a las pequeñas empresas no constituidas en sociedad frente a la carga fiscal que pesa sobre los trabajadores independientes y sobre las pequeñas sociedades, como objetivo primordial a alcanzar. En la línea de una mayor neutralidad fiscal se debe trabajar en un futuro próximo; pero la consecución de la neutralidad absoluta se nos plantea como un horizonte que, aunque informador, no conlleva la eliminación de ciertas opciones en el ordenamiento tributario.

En cuanto al fraude, hay que ser conscientes de la aparición de fraudes específicos vinculados a ciertos regímenes de determinación objetiva que conviene hacer desaparecer de nuestro sistema y de la práctica tributaria. Son estos fraudes los que, como hemos visto, han preocupado especialmente al legislador en las últimas reformas tributarias de los módulos en el IRPF. Mas es necesaria una puntualización muy importante a la hora de hablar de fraude y módulos: las actividades fraudulentas se derivan de actividades ilícitas vinculadas a regímenes de determinaciones objetivas como opción legal del ordenamiento tributario. Los regímenes de determinación objetiva no son por sí mismos integrantes de ninguna actividad fraudulenta ni siquiera sospechosos genéricos en tal sentido. Lo que sucede es que en su aplicación se han encontrado ciertas prácticas fraudulentas escondiendo actividades económicas irreales detrás de la aplicación de regímenes de determinación objetiva. El especial control del fraude ha de dirigirse a las actividades ilegales llevadas a cabo escondiendo actividades económicas inexistentes con fines defraudatorios.

El fraude es uno de los factores de la configuración de los regímenes de módulos en el futuro. Sin embargo no es el único y existen otros condicionantes permanentes muy importantes en la pervivencia o instauración de estas normativas. No hay que olvidar que el grado de evolución de los sistemas tributarios delimita un hito en la aparición de la determinación objetiva referida a la cuantificación de rendimientos. El grado de desarrollo de los sistemas tributarios demuestra la necesidad de basar los pilares del sistema impositivo en la determinación directa. Sin embargo, los condicionantes de cada momento han de dejar un margen de actuación a la determinación objetiva para la adecuación del Derecho a la realidad y las limitaciones que del mismo y de su aplicación se derivan.

Frente a una apuesta decidida por la eliminación de regímenes simplificados de tributación para ciertos ámbitos o sujetos, también conviene replantear una nueva manera de entender la justicia tributaria en un contexto globalizado, sobre la base de la simplificación de los ordenamientos jurídico-tributarios. En los momentos actuales el proceso de globalización económica constituye un proceso, de especial relevancia, vinculado esencialmente a la internacionalización del comercio. En un contexto en el que las relaciones entre los operadores económicos se complican cada vez más, y aparecen nuevos medios y fórmulas para llevarlas a cabo, la cuantificación de los tributos puede encontrar serias dificultades en relación con la finalidad que está llamada a cumplir. El legislador no puede permanecer impassible a este fenómeno y ha de establecer medidas encaminadas a responder a la realidad social; esa función que el derecho objetivo debe cumplir en la organización y regulación de las relaciones sociales de los miembros de la comunidad.

La globalización dificulta en los procesos económicos de producción la determinación de la base imponible de las empresas, tanto si se trata de empresarios individuales como de sociedades de capital. La complejidad normativa en el mundo de la globalización resulta cuestionable. La simplificación del ordenamiento es, una vez más, una guía que deben tener en cuenta los legisladores nacionales. En la determinación de la base imponible, la simplificación de las normas constituye un hito fundamental. La previsión de regímenes simplificados en la cuantificación puede suponer un importante instrumento en la respuesta a la globalización económica; sin embargo, también puede derivar en una competencia fiscal entre los diferentes países, por lo que es necesaria una cierta armonización en la materia. En lo que a nuestro entorno respecta, en el ámbito de la Unión Europea, hay que lograr una cierta coordinación o armonización en la imposición directa con el fin de eliminar la competencia interestatal. El sistema tributario está llamado a cumplir una misión en la que los regímenes de determinación objetiva deben contribuir respetando unos postulados mínimos. En un contexto globalizado hemos de alcanzar un sistema tributario eficaz. La flexibilización en la interpretación tradicional de los principios materiales de justicia tributaria y la simplificación a través de determinaciones objetivas son elementos a considerar en el nuevo escenario económico-social.

7. CONCLUSIONES

- La determinación objetiva por módulos en el IRPF es un régimen voluntario a la hora de determinar la base imponible de los rendimientos derivados de ciertas actividades económicas. La delimitación de su ámbito objetivo se lleva a cabo a través de una orden ministerial en la que se concretan las actividades que tienen acceso al régimen. Desde el punto de vista del principio de legalidad este es un aspecto criticable y que debería ser objeto de modificación por parte del legislador. Desde 2002, y especialmente a partir de 2006, en la normativa de IRPF se incorporaron ciertas cautelas a la hora de fijar los límites de acceso al régimen. Estas cautelas en orden a evitar maniobras fraudulentas en la aplicación del régimen llevaron a una mayor complejidad y deficiencia en la normativa, tal vez innecesarias y contrarias a la propia fundamentación de los módulos.
- La reforma de los módulos merece una valoración parcialmente positiva, no exenta de posibles críticas. Un régimen simplificado de tributación para los empresarios más pequeños es la opción que se ha generalizado en nuestro entorno comparado. De ahí que la reconsideración del ámbito de aplicación del régimen parecía, desde hace años, más que oportuna. Además, si el volumen de fraude en ciertas actividades es considerable como así parece haberse contrastado, dejar el régimen para actividades dirigidas a consumidores finales parece razonable. Pese a todo ello, se sigue reaccionando tarde, paulatinamente y con medidas parciales a lo largo del tiempo que no han sido eficaces. Ni lo seguirán siendo, prueba de ello puede ser la pervivencia, siquiera residualmente, de la retención del 1 %.

- Cabe hacer una serie de reflexiones adicionales. Los mayores beneficiados por las facturas falsas de los moduleros son otras empresas de mayor volumen, proveedores de los moduleros, que consiguen el ahorro de IVA e IS por el beneficio obtenido. Llevar ciertas actividades de módulos a estimación directa no garantiza evitar todo el fraude que se genera por la ocultación de ingresos, sin embargo, sí lo dificulta al exigirse facturas para deducir las compras realizadas o prestaciones de servicios recibidas. El censo de módulos se ha ido reduciendo en los últimos años (desde 2007 con un 10% más de renunciadas) así que, por volumen, los «moduleros» no son más difíciles de controlar. Con todas estas bases, y las nuevas previsiones de los módulos en parte correctas, habrá que seguir replanteando a quiénes se debe dirigir el control tributario.
- La peculiaridad del régimen de determinación objetiva previsto para las actividades agrarias consiste en que en la determinación del rendimiento neto se atiende a un porcentaje de ese volumen de ingresos lo que constituye la base para la determinación del rendimiento en el IRPF. Los índices porcentuales son específicos de la actividad agrícola, ganadera o forestal de que se trate. Esta configuración deriva en un régimen simplificado de cuantificación *a forfait* en el que, además, existen una serie de índices correctores específicos. El régimen, aunque denominado estimación objetiva, se acerca más a una determinación directa simplificada por cuanto se toma en consideración un dato real y básico de la actividad: los ingresos. Por ello, también es coherente la reforma tributaria al reducir en menor medida el ámbito de aplicación del régimen objetivo para las actividades agrarias.
- Los módulos son una opción tributaria en el IRPF; un régimen simplificado en este tributo para pequeños empresarios por tanto se justifica. Las especiales características de algunos sujetos, como los pequeños empresarios, o sectores como el agrario y, en general, la idoneidad de relativizar los costes fiscales indirectos obligan a la previsión de métodos de simplificación en el cálculo de los rendimientos. En el derecho comparado se puede comprobar como las fórmulas simplificadas de tributación son una constante, admitiendo diferentes alternativas en su configuración jurídica.
- En un contexto globalizado hemos de alcanzar un sistema tributario eficaz. La previsión de regímenes simplificados en la cuantificación tributaria puede suponer un importante instrumento en la respuesta a la globalización económica; sin embargo, también puede derivar en una competencia fiscal entre los diferentes países, por lo que es necesaria una cierta armonización en la materia. En lo que a nuestro entorno respecta, en el ámbito de la Unión Europea, hay que lograr una cierta coordinación o armonización en la imposición directa con el fin de eliminar la competencia interestatal. El sistema tributario está llamado a cumplir una misión en la que los regímenes de determinación objetiva deben contribuir respetando unos postulados mínimos. La flexibilización en la interpretación tradicional de los principios materiales de justicia tributaria y la simplificación a través de determinaciones objetivas son elementos a considerar en el nuevo escenario económico-social.

Bibliografía

- ALMAGRO MARTÍN, C. [2005]: *Opciones fiscales en el IRPF*, Granada, Comares.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CORONA RAMÓN, J. F. y DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. [2000]: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: reflexiones y consideraciones*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2006]: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV. AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Memorias*, tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial.
- [2007]: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)», *Temas Tributarios de Actualidad*, n.ºs 22-24, Informe n.º 22, julio-agosto.
- BELTRAME, P. [2014]: *La fiscalité en France*, 20.ª ed., París, Hachette Livre.
- BENGOECHEA SALA, J. M. [2005]: *IRPF-IVA. Módulos*, Dossier Práctico Francis Lefebvre, Madrid, Ediciones Francis Lefebvre.
- BLANCH NOUGUÉS, J. M. [1998]: «Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana», *RDFHP*, n.º 247.
- CRUZ PADIAL, I. [2006]: «Simplificación tributaria: viabilidad de las estimaciones objetivas», *QF*, n.º 14.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [2001]: *La determinación de la base imponible de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. [2010]: *Instituciones de derecho financiero*, Marcial Pons, Madrid.
- [2003]: *Curso de Derecho Financiero Español*, 23.ª ed., vol. I, Madrid-Barcelona, Marcial Pons.
- [2007]: «La estimación objetiva en la nueva Ley del IRPF», *QF*, n.ºs 15-16.
- GARCÍA NOVOA, C. [2006]: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude», *QF*, n.º 10.
- [2003]: «Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana», *RCyT*, CEF, n.º 247.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. [2002]: *El régimen especial simplificado en el IVA*, Comares, Granada.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. [2013]: «Novedades introducidas en la estimación objetiva del IRPF por la Ley 7/2012, de 29 de octubre. ¿Medidas antifraude o con finalidad recaudatoria?», *Crónica tributaria*, n.º Extra 1.
- LÓPEZ DÍAZ, A. [2008]: «Determinación de la base imponible: conceptos diferentes y regímenes diferentes», *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 137.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2003]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 14.ª ed., Madrid, Tecnos.
- MENÉNDEZ MORENO, A. [2014]: «De la anécdota a la categoría (A propósito de las consultas vinculantes y del régimen de estimación objetiva)», *QF*, n.º 12.
- MERINO JARA, I. [1992]: «La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *RDFHP*, n.º 221.

MULEIRO PARADA, L. M. [2009]: *La determinación objetiva: IRPF e IVA*. Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons.

PALAO TABOADA, C. [1982]: «Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles», *HPE*, n.º 79.

PAREDES GÓMEZ, R. [2006]: «Tributación de la renta empresarial en el contexto europeo. La situación en España», *CT*, n.º 119.

PÉREZ ROYO, F. (dir.) [2015]: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 9.ª ed., Madrid, Tecnos.

– [2015]: *Derecho financiero y tributario parte general*, 25.ª edición, Aranzadi, SA, Navarra.

PLAZA VÁZQUEZ, A. L. [2011]: «Los inconcebibles mecanismos de generación de dinero negro oficial en la legislación tributaria», *QF*, n.º 5.

PITA GRANDAL, A. (dir.) [2006]: *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons.

RAMALLO MASSANET, J. [1978]: «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *Civitas-REDF*, núm. 20.

SAINZ DE BUJANDA, F. [1967]: «La gran paradoja de la LGT», *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, IEP.

– [1973]: *Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección en la estructura del sistema tributario*, *Hacienda y Derecho*, vol. VI, Madrid, Instituto de Estudios Políticos.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (coord.) [2004]: *Estudio sobre la fiscalidad de las pymes*, Granada, Editorial Universidad de Granada.

SÁNCHEZ HUETE, M. Á. [2012]: «Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo», *QF*, n.º 11.

SIMÓN ACOSTA, E. [2008]: «Los módulos y la crisis», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 762.

SOLER BELDA, R. R. [2013]: «IVA, módulos y fraude fiscal», *QF*, n.º 6.

LA CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN APORTACIONES NO DINERARIAS DE ACTIVOS O NEGOCIOS TRAS LA LEY 27/2014, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Diana Soto López

Abogada. Doctora en Derecho por la Universidad de Vigo

EXTRACTO

El artículo 88 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, establece determinados métodos específicos dentro del régimen especial de reestructuraciones, para evitar la doble imposición provocada por las reglas de valoración específicas de ese régimen para aportaciones no dinerarias de activos o ramas de actividad, y de canjes de valores. El presente trabajo pone de relevancia la ineficacia de tales métodos para corregir determinadas situaciones de duplicidad impositiva y la conveniencia de adaptar la norma para evitar tales situaciones.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, y doble imposición.

THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION IN TRANSFERS OF ASSETS AND BRANCHES OF ACTIVITY AFTER THE SPANISH CORPORATE INCOME TAX ACT, LAW 27/2014, IN FORCE SINCE JANUARY, 1ST 2015

ABSTRACT

Article 88 of the Spanish Corporate Income Tax Act in force since January, 2015, states certain methods for avoiding double taxation in transfers of assets and exchanges of shares executed under the common system of taxation of the Directive 2009/133/CE. The following lines intend to underline the inefficiency of such methods for correcting certain situations of double taxation and the convenience of adapting the law for the elimination of such situations.

Keywords: Corporate Income Tax, special regime for mergers, mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares, and double taxation.

Sumario

1. Introducción
2. Primeras consideraciones acerca de la doble imposición generada por las reglas de valoración del RFEAC en canjes de valores y aportación de activos
3. Mecanismos para corregir la doble imposición en el RFEAC tras la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades
4. Conclusión

Bibliografía

NOTA: Este artículo es uno de los resultados de la investigación realizada para la obtención del título de doctora sobre el tema *Las fusiones en el Derecho Tributario*, bajo la dirección de la profesora doctora Ana María PITA GRANDAL, que fue defendida el 22 de diciembre de 2014 ante un tribunal integrado por los siguientes miembros: profesor doctor José Antonio SÁNCHEZ GALIANA, catedrático de la Universidad de Granada; profesor doctor Eduardo BERCHÉ MORENO, catedrático de la Universidad Ramón Llull (ESADE) y profesora doctora Susanna SARTORIO ALBALAT, catedrática de la Universidad de Barcelona.

1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el 27 de noviembre de 2014 se publicó en el BOE el texto de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, 27/2014 –en adelante LIS– que viene a derogar y sustituir al anterior texto refundido de la Ley de este impuesto (TRLIS), como resultado de la conocida como *reforma fiscal* llevada a cabo por el Gobierno.

Entre las reformas introducidas en la LIS, una de las de mayor calado versa sobre la corrección de la doble imposición, habiendo desaparecido el método de la deducción en cuota previsto en el antiguo artículo 30 del TRLIS para la corrección de la doble imposición interna, el cual se sustituye por el método de exención en la base imponible previsto en el nuevo artículo 21 de la LIS, muy similar, aunque con determinadas modificaciones de relevancia, al antiguo artículo 21 del TRLIS, que regulaba la exención para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente extranjera, y que ahora amplía su ámbito de aplicación a dividendos y plusvalías también de fuente interna.

Estas modificaciones en los métodos de corrección de la doble imposición en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades (IS) han provocado, igualmente, modificaciones en los métodos propios de corrección de la doble imposición previstos en el capítulo VII del título VII de la nueva LIS destinado al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea –en adelante RFEAC–.

En las líneas que siguen realizaremos un breve análisis que pretende evaluar la efectividad de los métodos previstos para la corrección de la doble imposición en el RFEAC tras la Ley 27/2014, que, en concreto, se hallan contenidos en el artículo 88 de la LIS.

2. PRIMERAS CONSIDERACIONES ACERCA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN GENERADA POR LAS REGLAS DE VALORACIÓN DEL RFEAC EN CANJES DE VALORES Y APORTACIÓN DE ACTIVOS

El artículo 88 de la LIS establece determinadas normas específicas dentro del RFEAC, para evitar la doble imposición provocada por la obligatoria conservación del valor fiscal de los activos aportados y de las acciones recibidas en contraprestación, en las operaciones de aportaciones no dinerarias de activos o ramas de actividad, y de canjes de valores acogidos al referido régimen.

Esta doble imposición se produce en tanto una única renta –la existente en sede del socio aportante– queda diferida en dos sujetos pasivos, por un lado, en la entidad que recibe la aporta-

ción y, por otro, en el socio que realiza la misma, mientras que si la operación se acogiese al régimen fiscal general, la renta tributaría en el socio aportante una sola vez.

Lo vemos con un ejemplo: A transmite a B una rama de actividad cuyo valor neto contable es de 1.000 u.m. siendo su valor de mercado de 10.000 u.m. Si la transmisión tributa bajo el régimen general del impuesto, la renta gravable en el transmitente asciende a 9.000 u.m. Si la transmisión se acoge al RFEAC, tal renta de 9.000 u.m. queda diferida en dos sujetos pasivos diferentes: en la entidad A transmitente –que ha de valorar las acciones recibidas por el valor fiscal de los elementos aportados (1.000 u.m.), según el art. 79 LIS– y en la entidad B adquirente –que ha de atribuir a la rama de actividad aportada el mismo valor fiscal que tenía en la entidad transmitente, esto es, 1.000 u.m., de conformidad con el artículo 79 de la LIS.

Esta doble imposición no estaba prevista en la redacción de la Directiva 90/434/CEE¹ –en adelante, la Directiva– relativa al régimen de neutralidad fiscal previsto para este tipo de operaciones, sino que ha sido consecuencia de la transposición de aquella efectuada por el legislador español. Por lo que respecta a las aportaciones de rama de actividad², la Directiva no hace referencia a que los valores atribuidos al socio conserven el mismo valor fiscal de los elementos aportados, únicamente se obliga a la sociedad adquirente a conservar el valor fiscal de los elementos adquiridos integrantes de la rama de actividad. Por lo que respecta al canje de valores, la Directiva no establece que los valores recibidos por la sociedad dominante en el canje de valores se valoren por el valor fiscal que tengan en sede del socio aportante³. Fue la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, la que introdujo estos dos aspectos no contemplados en la Directiva (que luego se han mantenido en las distintas leyes del IS hasta nuestros días) que conducen a una doble tributación de una única manifestación de renta.

La doble imposición que motivó la introducción del artículo 109 en la derogada Ley 43/1995, de 27 de diciembre (primer antecedente del actual art. 88 LIS), no se produce en operaciones de

¹ Actualmente esta Directiva ha sido codificada por la Directiva 2009/133/CE, que deroga a la primera.

² Las aportaciones de activos que no conforman una rama de actividad, conocidas como aportaciones no dinerarias especiales, no están previstas en el ámbito de aplicación objetivo de la Directiva, sino que ha sido el legislador español el que ha optado, en la transposición del derecho comunitario a derecho interno, por extender la aplicación del régimen fiscal de neutralidad previsto en la Directiva a este tipo de operaciones.

³ Al respecto del régimen fiscal de la Directiva de fusiones, véase LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: «Comentarios a la Directiva del Régimen Fiscal de Reorganizaciones Empresariales», *Revista Crónica Tributaria*, n.º 116/2005, pág. 93. Ediciones Instituto de Estudios Fiscales: «Las aportaciones de activos plantean además la valoración de las acciones que la sociedad transmitente recibe a cambio de su aportación. La ausencia de normas concretas en la Directiva está permitiendo la introducción de soluciones a nivel nacional que generan problemas de doble imposición económica: se obliga a dicha entidad a computar los títulos recibidos de acuerdo con el valor histórico del patrimonio transmitido, de tal manera que esta será gravada por la plusvalía latente en dichos activos y pasivos en una posterior transmisión de las acciones puesto que su precio de adquisición será dicho valor histórico; paralelamente, el establecimiento permanente al que se afecta el patrimonio aportado debe mantener ese mismo valor contable y será gravado por la misma plusvalía latente, en una transmisión posterior».

fusión ni escisión⁴, operaciones en las cuales son dos las rentas cuyo gravamen queda diferido, a saber, la existente en la sociedad absorbida (por diferencia entre el valor de mercado de su patrimonio y su valor fiscal) y la existente en los socios de esta última (por diferencia entre el valor de mercado de las acciones entregadas y su coste), por lo que la situación no es exactamente la misma que la que se produce en el supuesto de las aportaciones no dinerarias o en los canjes de valores. En estas últimas operaciones, la renta cuyo gravamen queda diferido en socio y sociedad adquirente es la misma renta, la cual, de no existir mecanismos eficaces para evitar la doble imposición, se gravará dos veces si la aportación o el canje se acoge al RFEAC⁵ y solo una vez si la operación tributa bajo el régimen general del IS. Este escenario, de no preverse medidas efectivas para corregir la doble imposición que provocan las reglas de valoración previstas en el RFEAC, convertiría a este régimen especial en claramente más perjudicial que el régimen fiscal general del impuesto, circunstancia que iría en contra de la propia finalidad del régimen fiscal previsto en la Directiva del cual es transposición, que busca que la fiscalidad no sea un estímulo, pero tampoco un obstáculo a la realización de esta clase de operaciones.

3. MECANISMOS PARA CORREGIR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL RFEAC TRAS LA LEY 27/2014, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Tras la *reforma fiscal*, las modificaciones introducidas en el artículo 88 de la LIS son, aparentemente, de poco calado, habiéndose limitado el legislador a sustituir el término deducción, por el de exención, y a unificar el tratamiento de las rentas de fuente extranjera e interna, en consonancia con las modificaciones introducidas en los métodos para evitar la doble imposición bajo el régimen general.

⁴ Véanse comentarios de LÓPEZ IRANZO, F.: «Adaptación del régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y canjes de valores a la Directiva comunitaria de 23 de julio de 1990», *Revista Carta Tributaria*, 15 de marzo de 1992, n.º 155: «en efecto, en la escisión parcial existen dos posibles plusvalías de naturaleza y cuantía distinta: en la sociedad escindida, por la transmisión del patrimonio y en los accionistas por el canje de acciones, lo que produce dos diferimientos de impuesto, uno a cargo de la sociedad beneficiaria de la escisión y otro a cargo del propio accionista, al valorar fiscalmente las acciones recibidas en el canje. Pero en la aportación no dineraria no hay más que un solo hecho imponible y una sola plusvalía y, por consiguiente, un solo traslado del impuesto de la sociedad aportante a la sociedad beneficiaria de la aportación, quien lo asume con efectos diferidos. Lo que no es posible es que de la exención de un solo gravamen (la plusvalía de la sociedad aportante) surjan dos impuestos diferidos por el mismo importe, uno a cargo de la sociedad que recibe la aportación y otro a cargo de la propia sociedad aportante. O se traslada el impuesto a la sociedad beneficiaria de la aportación (sistema de la Directiva) o queda diferido en la propia sociedad aportante (art. 6 de la ley), pero no puede diferirse en dos sociedades a la vez».

⁵ Véase también LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: «Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y canje de valores», *Revista Tribuna Fiscal*, n.º 19, mayo 1992, págs. 54 y ss.: «El régimen de diferimiento en la aportación se traduce en que la plusvalía que, en su caso, estuviere latente en los bienes aportados puede sufrir una doble imposición aunque en dos sujetos diferentes, en el transmitente, desde el momento en que los títulos recibidos se valoran por el neto aportado, sin tener en cuenta aquella plusvalía y en el adquirente, dado que los bienes recibidos se valoran por el que tenían en la sociedad aportante con anterioridad a la operación, es decir, igualmente dicha plusvalía no se tiene en cuenta, por lo que tal plusvalía se gravará en la adquirente cuando se transmitan aquellos elementos o bien a medida en que se amortizan al computarse fiscalmente por este concepto un gasto menor, plusvalía que resultará asimismo gravada en la sociedad aportante cuando se transmitan los valores recibidos».

Igualmente, se introduce, en el apartado 5 de la disposición transitoria 23.^a de la LIS, una mención para extender el nuevo régimen del artículo 88 de la LIS también a aquellas aportaciones no dinerarias o canjes realizados al amparo del capítulo VIII del título VII del TRLIS en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015.

De lo expuesto hasta este punto, no parecen ser de relevancia las implicaciones de la reforma fiscal en el régimen de la corrección de la doble imposición generada en aportaciones no dinerarias y canjes realizados bajo el RFEAC. No obstante, hemos de anticipar que no será esta la conclusión si consideramos conjuntamente este artículo 88 de la LIS, con las previsiones del nuevo artículo 21 del mismo texto legal, especialmente por lo que respecta a la eliminación de la posibilidad de recuperar la imposición soportada por el transmitente, para adquisiciones de participaciones posteriores a periodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015, regulada en el antiguo artículo 30 del TRLIS, apartados 4 y 6.

El artículo 88 de la LIS se estructura en dos apartados, el primero de ellos destinado a corregir la doble imposición en aquellas aportaciones no dinerarias o canjes en las cuales la entidad adquirente no revaloriza contablemente el patrimonio adquirido, y el segundo, para el caso contrario. Es en las operaciones a las que resulta de aplicación el primer párrafo en donde encontramos el problema de sobreimposición. En particular, a los efectos de simplicidad en la exposición, nos centraremos en las operaciones de aportación no dinerarias.

Establece la norma de registro y valoración 21.^a del Plan General de Contabilidad (aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre), por lo que respecta a las aportaciones no dinerarias a empresas del grupo, por un lado, que el aportante habrá de valorar la inversión financiera por el valor contable consolidado de los elementos patrimoniales entregados en la fecha en que se realiza la operación, según las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas y, por otro, que la sociedad adquirente reconocerá tales elementos patrimoniales por el mismo importe. En el supuesto de que las cuentas consolidadas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores resultantes de las cuentas individuales de la sociedad aportante.

Con el régimen fiscal previsto en el TRLIS, si tras la aportación y antes de que la entidad adquirente realizase la plusvalía, el socio aportante transmitía su participación en esta, si bien no podía aplicar la deducción prevista en el artículo 30.5 del TRLIS, por cuanto la plusvalía tácita existente en el negocio aportado no se había materializado en reservas expresas, la corrección de la doble imposición se efectuaba en el nuevo socio adquirente de la participación⁶, una vez que la entidad adquirente realizase la plusvalía y distribuyese un dividendo. En este supuesto, el artículo 30.4 y 6 del TRLIS permitía al socio adquirente de la participación acreditar y aplicar una deducción para evitar la doble imposición por el importe del dividendo distribuido por la

⁶ En este sentido, también LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. y ORTEGA CARBALLO, E.: *Memento Práctico de Reorganización Empresarial (Fusiones)*, 2011-2012. Ediciones Francis y Taylor, Madrid, enero 2011, marginal 4845.

entidad adquirente del negocio, aun cuando tal dividendo no se integrase en su base imponible, si aquel probaba la tributación de un importe equivalente al dividendo en el socio transmitente.

En la nueva LIS esta posibilidad de que el nuevo socio recupere la imposición del socio transmitente solo se produce para la adquisición de participaciones producidas en periodos impositivos que, en el transmitente, se hubiesen iniciado antes de 1 de enero de 2015, en virtud de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS (previsión que, *a priori* podría parecer razonable por cuanto, con carácter general, en los periodos impositivos posteriores al 2015, el socio transmitente no debería soportar tributación alguna por aplicación de la exención prevista en el art. 21 LIS), de tal modo que si la transmisión se produce con posterioridad, no hay posibilidad de recuperar la doble imposición.

En este caso, tampoco el socio aportante que transmite la participación en la entidad adquirente puede corregir la doble imposición, por aplicación del apartado a) del artículo 21.4 de la LIS que establece:

«4. En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención prevista en el apartado anterior tendrá las especialidades que se indican a continuación:

a) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VII del título VII de esta ley y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:

1.^a La transmisión de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de la letra a) o, total o parcialmente al menos en algún ejercicio, el requisito a que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo.

2.^a La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades.

En este supuesto, la exención solo se aplicará sobre la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad y el valor de mercado de aquella en el momento de su adquisición por la entidad transmitente, en los términos establecidos en el apartado 3. En los mismos términos se integrará en la base imponible del periodo la renta diferida con ocasión de la operación acogida al capítulo VII del título VII de esta ley, en caso de aplicación parcial de la exención prevista en el apartado anterior».

Con arreglo a lo anterior, el socio que haya realizado una previa aportación no dineraria de un negocio⁷ bajo el régimen de diferimiento impositivo del RFEAC no podrá aplicar la exención

⁷ Lo mismo sucedería para el caso de aportación de participaciones que representasen menos del 5% del capital social, o que, en general, incumpliesen los requisitos del artículo 21.1 a) y/o b).

sobre la renta cuyo gravamen ha quedado diferido y que deba integrar en su base imponible como consecuencia de la ulterior transmisión de la participación recibida como contraprestación a la aportación. Ello porque, en virtud de lo expuesto, la aplicación de la exención del artículo 21 de la LIS queda limitada a la plusvalía que se genere a partir de la aportación.

Supongamos el ejemplo anterior en el que una sociedad A aporta una rama de actividad a una sociedad B, de nueva constitución, que pasará a estar participada íntegramente por A. El valor neto contable de la rama de actividad en la contabilidad de A asciende a 1.000 u.m., siendo su valor de mercado 10.000 u.m. Tratándose de una operación entre empresas del grupo, la entidad B registrará los activos y pasivos aportados por el valor correspondiente a las cuentas anuales consolidadas y, si estas no se formularsen, por el valor contable por el que figurasen en las cuentas anuales individuales. En consecuencia, B registrará la rama de actividad recibida por 1.000 u.m.

En el supuesto de que la venta de las acciones de B fuese anterior a la venta de los activos integrantes de la rama de actividad, tendríamos que la sociedad A debería integrar en su base imponible la renta de 9.000 u.m. cuyo gravamen había quedado diferido por aplicación del RFEAC, sin que proceda la aplicación de la exención del artículo 21, por lo dispuesto en su apartado 4.a).2.º.

Por su parte, si en el futuro la sociedad B transmite los elementos integrantes de la rama de actividad, deberá igualmente integrar en su base imponible una renta por diferencia entre el valor de mercado de tales elementos y su valor fiscal (1.000 u.m.), de modo que si aquel valor no ha variado desde la aportación, la renta a integrar en su base imponible será de 9.000 u.m., produciéndose claramente un supuesto de doble imposición.

Lo vemos en la siguiente tabla:

Contabilidad de A		Contabilidad de B		
Inv. financ. permanentes	1.000	Activos.....	1.000	Aportacion de rama
Activos	-1.000	Capital social	-1.000	
Bancos	10.000			Venta de acciones de B
Inv. financ. permanentes .	-1.000			
Beneficio	-9.000			
Impuesto sobre Sociedades	2.520			
Bancos	2.520			
				.../...

Contabilidad de A	Contabilidad de B		
.../...			
	Bancos	10.000	Venta de los activos
	Activos	-1.000	
	Beneficio	-9.000	
	Impuesto sobre Sociedades	-2.520	
	Bancos	2.520	
Nota: Una única renta de 9.000 tributa en A y en B, por lo que se duplica la tributación (9.000 + 9.000).			

Esta doble imposición que con la normativa anterior se corregía en el nuevo socio adquirente de la participación en virtud del artículo 30.4 e) o 30.6 del TRLIS, si la transmisión de la participación tiene lugar en un periodo impositivo iniciado con posterioridad a 1 de enero de 2015, quedará sin corregir. Ello porque la nueva disposición transitoria vigésima tercera no resultará de aplicación, lo que impide corregir la doble imposición en el nuevo socio, y tampoco las previsiones contenidas en el artículo 88 de la LIS resultan eficaces para corregir la doble imposición en las entidades transmitente y adquirente.

En relación con esto último, el apartado 2 del artículo 88 de la LIS está previsto para supuestos en los que la entidad adquirente –B en nuestro caso– registra los activos recibidos por su valor razonable (valor de mercado), por lo que no resulta de aplicación para aquellos casos en los que, como el analizado, el registro contable en la entidad adquirente se efectúa por el mismo valor contable que los elementos adquiridos tenían en la transmitente⁸. En consecuencia, las posibilidades de evitar la doble imposición que se produce por el acogimiento de la aportación al RFEAC se circunscriben al apartado 1 del artículo 88 de la LIS el cual establece que, a los efectos de evitar la doble imposición que las reglas de valoración del RFEAC en relación con canjes y aportaciones no dinerarias generan, «los beneficios distribuidos con cargo a rentas imputables a los bienes aportados darán derecho a la exención para evitar la doble imposición de dividendos, cualquiera que sea el porcentaje de participación del socio y su antigüedad. Igual criterio se aplicará respecto de las rentas generadas en la transmisión de la participación».

Considerando la redacción de este apartado y del actual artículo 21 de la LIS, si la transmisión de la participación en B se produjese antes de que esta materializase la plusvalía tácita inherente a la rama de actividad, la previsión del artículo 21.4 a) 2.º de la LIS impediría la corrección

⁸ En este sentido, véanse, entre otras, las contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT) a las Consultas V1244/2012, de 7 de junio (NFC044815), y V2858/2013, de 26 de septiembre (NFC049129).

de la doble imposición, salvo que dentro de la excepción que el apartado 1 del artículo 88 de la LIS establece en relación con el cumplimiento de los requisitos de porcentaje de participación y antigüedad, pudiese entenderse exceptuado el cumplimiento del resto de requisitos establecidos por el artículo 21 de la LIS en aras de la corrección de la doble imposición, entre ellos, los establecidos por el artículo 21.4 de la LIS, lo cual entendemos poco probable, considerando la ausencia de mención expresa en el artículo 88 de la LIS.

Tan solo en el caso de que los beneficios se originasen antes de la transmisión de la participación en B, y esta repartiéndose un dividendo por la totalidad de la renta diferida (9.000 u.m.) con carácter previo a la transmisión, la doble imposición se corregiría.

Ya con la anterior norma (TRLIS) se podían dar supuestos en los que las previsiones del antiguo artículo 95 del TRLIS (actual art. 88 LIS) eran insuficientes para corregir la doble imposición. Así sucedía, en supuestos como el descrito en los que la transmisión de la participación en B se producía antes de la generación de la plusvalía latente en el negocio, cuando el nuevo socio adquirente era una entidad no residente, a la que no aplicaban las disposiciones del TRLIS. En este sentido, la DGT en contestación a la Consulta V0649/2011, de 15 de marzo (NFC040913), establecía que «en el caso planteado en la consulta, la entidad B contabiliza la aportación no dineraria realizada por el mismo valor contable que tenía en la entidad si bien se produce la circunstancia de que la entidad adquirente de las participaciones en B es F, una entidad no residente en el territorio español. Esto significa que el caso planteado en la consulta no se encuentra en un supuesto previsto en el artículo 95 del TRLIS por cuanto no se producen las circunstancias requeridas ni en el apartado 1 ni en el apartado 2, por lo que no será posible corregir la doble imposición. En definitiva, la situación planteada en la consulta responde a un supuesto general del Impuesto sobre Sociedades respecto del que el TRLIS no contiene norma alguna que pueda corregir la posible doble imposición que pueda manifestarse».

Lo expuesto hasta este momento pone de manifiesto la insuficiencia de los mecanismos previstos en la normativa del IS para corregir la doble imposición que el propio RFEAC genera, lo que provoca que la normativa interna incumpla la finalidad de la Directiva, esto es, que la fiscalidad de este tipo de operaciones sea neutra (no suponga un freno ni un estímulo a las mismas), situación que entendemos inaceptable, por cuanto convierte al régimen fiscal especial en más gravoso que el régimen general.

Consideramos que la normativa debería modificarse estableciendo métodos eficaces de corrección de la doble imposición, incluso estableciendo la atribución a los valores que recibe la entidad transmitente a cambio de la aportación de rama, de su valor real, a efectos fiscales, en lugar del valor histórico.

Esta fue la solución planteada en la propuesta de modificación de la Directiva presentada por la Comisión Europea el 17 de octubre de 2003 [COM(2003) 0613 final, de 17 de octubre de 2003], ante la constatación de que la ausencia de determinadas normas de valoración al respecto de aportaciones y canjes en la Directiva había permitido la introducción a nivel doméstico en ciertos Estados de sendas reglas de valoración que generaban problemas de doble imposición económica.

La referida propuesta de modificación constataba este problema de doble imposición en su exposición de motivos, del modo siguiente: «26. La aportación de activos puede dar lugar a doble imposición. La sociedad que transfiere una rama de actividad recibe a cambio títulos representativos del capital de la sociedad beneficiaria; sin embargo, la Directiva no contiene disposición alguna sobre la valoración de los títulos así adquiridos. La normativa de algunos países impone a la sociedad transmitente la obligación de calcular las plusvalías resultantes de la ulterior cesión de los títulos recibidos a partir del valor contable que tuvieron los activos antes de la operación de aportación. Por otra parte, el apartado 2 del artículo 4 obliga a la sociedad que recibe los activos a calcular las nuevas amortizaciones y las plusvalías o minusvalías correspondientes a los elementos patrimoniales transferidos con arreglo al valor que estos tuvieron antes de la aportación. En estos casos, un mismo valor se utiliza dos veces a efectos fiscales, de modo que una misma plusvalía generada por los activos transferidos se imputa a dos sujetos pasivos diferentes y tributa por partida doble. Es en el Estado miembro en el que está radicada la sociedad transmitente donde se plantea el problema de la doble imposición. Dicho Estado miembro gravará las rentas y las plusvalías obtenidas por el establecimiento permanente que recibe los activos. Además, puede gravar las plusvalías que, para la sociedad transmitente, se deriven de una ulterior cesión de los títulos recibidos a cambio de los activos transferidos. No existen razones objetivas que justifiquen este régimen tributario. El apartado 1 del artículo 11 de la Directiva permite a los Estados miembros, no obstante, denegar la concesión de las ventajas de la misma en caso de fraude fiscal. En su jurisprudencia, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictaminó que, según lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Directiva, corresponde a los Estados miembros determinar los procedimientos internos necesarios para combatir el fraude fiscal, respetando el principio de proporcionalidad. No obstante, la fijación de una norma general que excluya automáticamente de las ventajas fiscales previstas determinadas categorías de operaciones, haya habido o no, efectivamente, evasión o fraude fiscal, superaría los límites de lo necesario para prevenir tales transgresiones y comprometería el objetivo que persigue la Directiva. Por tanto, los Estados miembros pueden disponer que se atribuya a los títulos recibidos por la sociedad transmitente su valor real en el momento de la aportación de activos. Los derechos de imposición de los Estados miembros no se verán afectados, dado que seguirá siendo posible gravar las rentas o las plusvalías que se deriven de los activos afectados al establecimiento permanente, que permanecerá bajo la competencia fiscal del mismo Estado miembro».

Similar consideración se efectuaba en relación con los canjes de valores, en los que si bien la Directiva supedita la aplicación del régimen fiscal en ella contenido a «la condición de que el socio no atribuya a los títulos recibidos un valor fiscal más elevado que el que tuvieron los títulos canjeados inmediatamente antes del canje de acciones, no contiene disposición alguna sobre la valoración de los títulos recibidos de los referidos socios por la sociedad dominante».

Tras la constatación del problema de sobreimposición, el texto de la propuesta de modificación incluía dos nuevos apartados en el articulado de la Directiva, el apartado 2 en el artículo 9, por lo que respecta a las aportaciones no dinerarias en el que se establecía la valoración, por su valor real de los títulos de la sociedad adquirente por la sociedad transmitente, y el apartado 10 en el artículo 8, por lo que respecta al canje de valores, que establecía que en las operaciones de

canje de acciones, la sociedad dominante valoraría los títulos recibidos por el valor real de los títulos atribuidos a los socios de la sociedad dominada. No obstante, desafortunadamente, ninguna de las dos previsiones llegó a trasladarse al texto definitivo.

4. CONCLUSIÓN

De todo lo expuesto anteriormente, se desprende que la normativa interna destinada a corregir la doble imposición generada por las reglas de valoración del RFEAC para aportaciones no dinerarias es insuficiente para cumplir su cometido, al menos por lo que respecta a situaciones en las que la entidad adquirente registra el patrimonio adquirido por su valor histórico, no por su valor real, y resulta de aplicación la limitación prevista en el artículo 21.4 a) de la LIS, por lo que es necesaria una modificación que permita a la transposición de la Directiva que ha efectuado el legislador español contenida actualmente en el capítulo VII del título VII de la LIS, cumplir con la finalidad de neutralidad fiscal perseguida por aquella.

Bibliografía

ANTÓN, A. [1998]: «Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores» en VV. AA., Cuatrecasas Abogados, *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, vol. 2, Editorial Civitas, Primera Edición, Madrid.

GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B. [2008]: «Régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea», *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Editorial CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2.ª ed., Madrid.

LINARES SÁEZ, M. D. y SERRANO GUTIÉRREZ, A. [2012]: *Memento Fiscalidad Contable*, Ediciones Francis Lefebvre, SA, Madrid.

LÓPEZ IRANZO, F. [1992]: «Adaptación del régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y canjes de valores a la Directiva comunitaria de 23 de julio de 1990», *Revista Carta Tributaria*, 15 de marzo, n.º 155.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. [1992]: «Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y canje de valores», *Revista Tribuna Fiscal*, n.º 19, mayo, págs. 54 y ss.

– [2013]: *Impuesto sobre Sociedades 2012*, Memento Práctico Francis Lefebvre. Ediciones Francis Lefebvre, SA, Madrid, enero.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. y ORTEGA CARBALLO, E. [2011]: *Memento Práctico de Reorganización Empresarial (Fusiones)*, 2011-2012. Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, enero.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. [2005]: «Comentarios a la Directiva del Régimen Fiscal de Reorganizaciones Empresariales», *Revista Crónica Tributaria*, n.º 116, págs. 81-112. Ediciones Instituto de Estudios Fiscales.

MENÉNDEZ GARCÍA, G. y otros [2011]: «Régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial: observaciones y propuestas de la AEDAF. Análisis crítico de la actual normativa con el objetivo de reforzar la seguridad jurídica», *Revista Papers AEDAF*, n.º 3, marzo. Edita Asociación Española de Asesores Fiscales, versión digital en www.aedaf.es.

ORTEGA CARBALLO, E. y PÉREZ IGLESIAS, J. M. [2013]: *Memento Práctico Francis Lefebvre, Plan General Contable*, Ediciones Francis Lefebvre, SA, Madrid.

SALTO GUGLIERI, J. y ROMERO DE LA VEGA, A. [2010]: *Manual de operaciones de reestructuración empresarial. Fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores*, Editorial CISS, Grupo Wolters Kluwer, 1.ª edición, Madrid, julio.

SERRANO GUTIÉRREZ, A. [2000]: «Aplicación del artículo 28.5 de la LIS en la transmisión de participaciones adquiridas mediante operaciones de reorganización empresarial acogidas al régimen especial de diferimiento», *Revista Fiscal mes a mes*, n.º 53, págs. 33-46, julio.

LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR AUTOLIQUIDACIONES DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS POR UN ALMACÉN FISCAL

Análisis de la RTEAC de 21 de enero de 2016 (R. G. 2632/2014)

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

*Becario de Investigación del Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Málaga*

1. SUPUESTO DE HECHO

Atendiendo a los antecedentes puestos de manifiesto en la resolución objeto de análisis, el obligado tributario, que ostenta la condición de almacén fiscal, es requerido por la Administración tributaria para justificar el uso o destino dado al gasóleo que recibe con aplicación de un tipo reducido, con base en el artículo 106.4 b) del Reglamento de Impuestos Especiales¹ (en adelante, Reglamento II. EE.) y sin haberlo justificado en su totalidad, se liquida con fecha de 22 de enero de 2013 el Impuesto sobre Hidrocarburos por los ejercicios de 2008 y 2009, por la diferencia entre los tipos impositivos fijados en los epígrafes 1.3 y 1.4 de la tarifa primera del artículo 50 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (en adelante, Ley II. EE.), en otras palabras, la diferencia entre el tipo general y el tipo bonificado.

De este modo, el obligado tributario recibe un gasóleo con un tipo que está bonificado, y para poder acogerse de ese beneficio la Ley II. EE. le exige el cumplimiento que es *condictio sine qua non*: acreditar ante la inspección la utilización realmente dada al gasóleo bonificado recibido.

Contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción, el obligado tributario presentó sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron resueltas de forma acumulada (R. 47/0361/13 y 47/0362/13) por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (en adelante, TEAR) en el entendimiento de que, como así lo manifestó, no ostentaba la condición de sujeto pasivo *ex* artículo 8.6 de la Ley II.EE. y, por tanto, el obligado tributario no tenía que presentar dichas autoliquidaciones, no siendo posible subsumir dicha conducta en las tipificadas en el artículo 191 de la Ley General Tributaria (en lo sucesivo, LGT)².

¹ Reza el artículo 106.4 b) del siguiente modo: «Los consumidores finales deberán justificar la utilización realmente dada al gasóleo recibido con aplicación del tipo reducido, cuando sean requeridos para ello por la inspección de los tributos».

² Recordemos la dicción literal del artículo 191 de la LGT que, poniendo énfasis en el objeto de este estudio, reza del siguiente modo: «1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo,

El pronunciamiento del TEAR al respecto es estimatorio, argumentando que el artículo 8 de la Ley II. EE. a la hora de enumerar los sujetos pasivos con obligación de presentar autoliquidaciones de los impuestos especiales no cita a los titulares de almacenes fiscales, y por tanto no hay lugar a la conducta descrita como constituyente de una infracción *ex* artículo 191 de la LGT por dejar de presentar autoliquidaciones, cuando, como esgrime el TEAR, no estaba obligado a ello.

Frente a esta resolución, la directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, solicitando que estime el recurso interpuesto en el sentido siguiente: que los beneficiarios de exenciones y tipos reducidos en los II. EE. que por incumplimiento de las condiciones de estos beneficios estén obligados al pago del impuesto de acuerdo con el artículo 8.6 de la Ley II. EE., si dejan de ingresar la deuda tributaria resultante de la correspondiente autoliquidación, prevista en el artículo 122 de la LGT y el artículo 137.3 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria, cometen una conducta que encaja dentro del tipo de la infracción regulada en el artículo 191 de la LGT.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) estima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, sentando como tal la doctrina que a continuación se analiza.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La presente resolución objeto de análisis plantea tres cuestiones a resolver por el TEAC: en primer lugar, si un almacén fiscal, beneficiario de tipos reducidos en la adquisición de gasóleo con base en la Ley II. EE., es sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos *ex* artículo 8 de la Ley II. EE.; en segundo lugar, si ese almacén fiscal está obligado a presentar autoliquidaciones; y en tercer lugar, si dejando de ingresar la deuda tributaria realiza una conducta que podría ser subsumible en el tipo del artículo 191 de la LGT.

Para responder a la primera de estas cuestiones, comencemos por el artículo 1 del Reglamento II. EE. que define al almacén fiscal en los siguientes términos:

«El establecimiento autorizado para recibir, almacenar y distribuir, con las condiciones que se establecen en este reglamento, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención. En un establecimiento autorizado como almacén fiscal también se podrá recibir, almacenar y dis-

salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley. También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades, no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas. La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes...».

tribuir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado con aplicación de un tipo impositivo general».

Por su parte, el artículo 8 de la Ley II. EE. señala, a los efectos que aquí nos interesan:

«1. A los efectos de esta ley tendrán la consideración de obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la misma impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes:

a) Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

b) Las personas físicas o jurídicas y entidades obligadas al pago de la deuda aduanera cuando el devengo se produzca con motivo de una importación.

c) Los destinatarios registrados en relación con el impuesto devengado a la recepción de los productos.

d) Los receptores autorizados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos a ellos destinados.

e) Los depositarios autorizados y los destinatarios registrados en los supuestos de entregas directas.

f) En los casos previstos en el apartado 13 b) del artículo 7, los titulares de los establecimientos desde los que se produzca la reexpedición de los productos con destino al territorio de una comunidad autónoma distinta de aquella en que se encuentran».

Resulta por tanto claro que, a los efectos de la normativa aplicable, no es sujeto pasivo de la Ley II. EE. un almacén fiscal, ya que no aparece expresamente recogido en el artículo 8 de la Ley II. EE.

En relación con la segunda de las cuestiones, hemos de tener presente la promulgación del Real Decreto 1715/2012, con fecha de entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2013, en la que el artículo 44.1 del Reglamento II. EE. fue modificado³, haciendo alusión tanto a los sujetos pasivos como a los «demás obligados tributarios que resulten obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación».

De este modo, y entrando en relación con la primera cuestión, resuelve el TEAC que si bien no es sujeto pasivo del impuesto, sí se enmarca dentro de la dicción de los «demás obligados al pago de los impuestos...» y, por ende, obligado a presentar las correspondientes autoliquidaciones.

³ El artículo 44 del Reglamento II. EE. señalaba, hasta el 1 de enero de 2013, que recaía sobre «los sujetos pasivos de los impuestos especiales de fabricación» la obligación de «presentar una declaración-liquidación comprensiva de las cuotas devengadas... así como efectuar, simultáneamente, el pago de las cuotas líquidas».

Del mismo modo, hay que tener en cuenta la modificación efectuada al artículo 18 de la Ley II. EE. mediante la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone lo siguiente:

«1. Los sujetos pasivos y demás obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan...»⁴.

«4. [...] los sujetos pasivos y demás obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación deberán determinar e ingresar la deuda tributaria con el procedimiento, forma y plazos que establezca el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas».

Así, como argumenta el TEAC, el beneficio de un tipo reducido lleva implícito la presentación de las declaraciones tributarias o autoliquidaciones que procedan, y es el obligado tributario el responsable de su cumplimiento, quedando amparado bajo la dicción de «demás obligados al pago del impuesto...».

Esto nos conduce a la tercera de las cuestiones: si las repercusiones que se derivan de su incumplimiento conllevan una conducta subsumida en el tipo del artículo 191 de la LGT.

El TEAC resuelve el recurso extraordinario de alzada interpuesto estimando la pretensión de la recurrente, fijando como criterio que:

«los beneficiarios de exenciones y tipos reducidos en los Impuestos Especiales que por incumplimiento de las condiciones de esos beneficios estén obligados al pago del impuesto de acuerdo con el artículo 8.6 de la LIE, si estuvieren obligados a presentar la correspondiente autoliquidación, y dejan de ingresar la deuda tributaria, cometen una conducta que, en su caso y acreditada por la Administración la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad, encajaría dentro del tipo de la infracción regulada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

3. COMENTARIO CRÍTICO

El TEAR de Castilla y León en la resolución objeto de recurso, si bien anula la referida sanción por considerar que el obligado tributario no tiene la condición de sujeto pasivo *ex* artículo 8 de la Ley II. EE. y, por tanto, no está obligado a la presentación de autoliquidaciones, en Resolu-

⁴ Recordemos que la anterior redacción del artículo 18.1 de la Ley II. EE. rezaba del siguiente modo: «Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan, así como a prestar garantías para responder al cumplimiento de sus obligaciones tributarias».

ción de 16 de agosto de 2013 (R. 47/1891/2012) –referida a un establecimiento detallista que incumple los requisitos establecidos reglamentariamente para cambio de destino, al suministrar el gasóleo bonificado recibido al almacén fiscal–, concluye que de acuerdo con el artículo 15.11 de la Ley II. EE.⁵ el gasóleo se ha utilizado en fines para los que no se establece en la ley un beneficio fiscal y determina que se ha producido un tipo objetivo de la sanción prevista en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar.

En segundo lugar, el propio TEAR había resuelto con fecha 27 de febrero de 2009 (R. 47/26/06 y 47/83/07) relativa a un establecimiento detallista que suministra gasóleo sin utilizar los medios de cobro específicos para ello, es decir, sin recoger en las facturas y cheques pertinentes la llevanza del suministro, señala que tal infracción correspondería al artículo 79 de la Ley General Tributaria de 1963 (el art. 191.1 LGT vigente) consistente tal conducta, de igual modo, en dejar de ingresar.

En tercer lugar, el TEAC en Resolución de 31 de enero de 2012 (R. G. 4703/2010) considera que los obligados tributarios están obligados a la presentación de la correspondiente autoliquidación en el caso de incumplimiento de las condiciones ligadas al disfrute de un indebido beneficio fiscal.

En cuarto lugar, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (TSJ), en Sentencia de 27 de mayo de 2011 [rec. núm. 1488/2007 (NFJ050790)], resuelve que un establecimiento detallista que suministra gasóleo sin utilizar los medios de cobro reglamentariamente previstos, es el único responsable del suministro irregular del gasóleo bonificado de acuerdo con el artículo 15.11 de la Ley II. EE., correspondiendo el tipo de la infracción consistente en dejar de ingresar, subsumido en el artículo 191 de la LGT.

Vemos como en las mencionadas resoluciones del TEAR, TEAC y TSJ el criterio establecido entraba en conflicto con el esgrimido por el TEAR en la resolución objeto de recurso.

Así, no cabe la calificación de un almacén fiscal como sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos por lo que, en principio, podríamos establecer que el obligado tributario no lleva inherente la obligación de presentar las autoliquidaciones por tal condición.

Ahora bien, la obligación de presentar las correspondientes autoliquidaciones no deriva de su consideración como sujeto pasivo del impuesto, sino como sujeto que se beneficia de una exención e incumple la obligación de acreditar ante la inspección la utilización del gasóleo efectivamente recibido *ex* artículo 106.4 b) del Reglamento II. EE.

En este caso, el TEAC hace alusión al artículo 44 del Reglamento II. EE. y al artículo 18 de la Ley II. EE., que fueron reformados incorporando la dicción de los «demás obligados al pago

⁵ Artículo 15.11 de la Ley II. EE.: «Cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en bienes para los que no se establece en esta ley beneficio fiscal alguno».

de los impuestos especiales de fabricación» en los que se pueden subsumir diversas situaciones que se escapaban del tenor literal del artículo 18 de la Ley II. EE, entrando en vigor el 1 de enero de 2013 y el 1 de enero de 2015, respectivamente.

A nuestro juicio, entendemos que si bien el criterio esgrimido por el TEAC es acertado, la fundamentación jurídica no ha sido todo lo rigurosa que requería el asunto, con base en lo siguiente:

Primero, como bien es sabido, las modificaciones efectuadas en los artículos 18 de la Ley II. EE. y 44 del Reglamento II. EE. entraron en vigor con posterioridad a los ejercicios comprobados por la AATT (2008 y 2009) por lo que no es posible retrotraer los efectos de disposiciones las desfavorables al obligado, como así se recoge en el artículo 10.2 de la LGT⁶ y en repetidos pronunciamientos jurisprudenciales⁷.

Segundo, y continuando en esta línea, no se puede enmarcar al almacén fiscal como «obligado al pago del impuesto», ya que en el momento de realizar sus declaraciones (2008 y 2009) ni era, por un lado, sujeto pasivo, ni por otro resultaba obligado al pago del impuesto, puesto que las reformas que modificaron los artículos mencionados se produjeron posteriormente (2013 y 2015).

Tercero, que esté o no obligado al pago del impuesto no goza de relevancia jurídica al caso concreto, puesto que el sujeto realiza el hecho imponible y, por ende, a título de contribuyente tiene que cumplir las obligaciones tributarias formales y materiales, y dentro de estas últimas, acreditar la utilización efectiva del gasóleo recibido⁸. Por lo que hubiera bastado con argumentar que el sujeto ha realizado una conducta consistente en incumplir una obligación tributaria material, más que ahondar en el hecho de que esté «obligado al pago del impuesto» con base en unas modificaciones normativas cuya entrada en vigor se produjo con posterioridad a los ejercicios comprobados.

Sin embargo, observamos un paralelismo entre la fundamentación jurídica objeto de análisis y la esgrimida en la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2007 [R. G. 1265/2007 (NFJ027840)],

⁶ Recordemos que el artículo 10.2 de la LGT reza del siguiente modo: «Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».

⁷ Vid. STC 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018); STC 126/1987, de 16 de julio (NFJ000307); STS de 13 de febrero de 1989 (NFJ000497).

⁸ Como bien sabemos, el artículo 35.1 de la LGT recoge el concepto de obligado tributario en los siguientes términos: «Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias», y en este caso, el artículo 36.1 de la LGT completa esta definición estableciendo que «es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo...». En este asunto, queda claro que el sujeto queda obligado a realizar las obligaciones tributarias formales y materiales a título de contribuyente, pero no porque esté «obligado al pago del impuesto», como intenta poner de manifiesto el TEAC en su argumentación.

recaída respecto de un obligado tributario que actúa como almacén fiscal de hidrocarburos a quien la inspección había regularizado y sancionado por la no justificación del destino dado al producto recibido con aplicación del tipo reducido, supuesto en el que aún estaba vigente la Ley 230/1963 General Tributaria, en el que concluyó que la infracción cometida era subsumible en el tipo del antiguo artículo 79 c) de dicha norma, subsumible actualmente en el artículo 191 de la LGT⁹.

Por ello, entendemos que el sujeto debe acreditar ante la inspección la utilización dada al gasóleo bonificado recibido *ex* artículo 106.4 b) del Reglamento II. EE., y que de no hacerlo debe acogerse al régimen general, incurriendo por tanto en el tipo del artículo 191 de la LGT, es decir, en dejar de ingresar toda o parte de la deuda tributaria. Sin embargo, no podemos compartir que el TEAC base parcialmente su argumentación en reformas posteriores de los artículos 44 del Reglamento II. EE. y 18 de la Ley II. EE. que entraron en vigor el 1 de enero de 2013 y 2015, puesto que no les serían de aplicación al sujeto en cuestión, como sí compartimos que el precedente existente en la Resolución de TEAC de 24 de octubre de 2007 pudiera dar a entender que existe una doctrina asentada sobre el asunto, y que por tanto el sujeto, al no acreditar efectivamente la utilización del gasóleo bonificado, incurre en una conducta consistente en dejar de ingresar, y por ello subsumible *ex* artículo 191 de la LGT.

En suma, debemos distinguir dos supuestos diferenciados:

- Cuando el tipo infractor se imputa al obligado tributario que, según la Ley II. EE. resulta obligado a presentar la correspondiente autoliquidación, el disfrute indebido de beneficios fiscales significa dejar de ingresar una cuota por la diferencia entre el tipo aplicable vigente en el periodo de referencia para el gasóleo bonificado y el aplicable para el denominado gasóleo de uso general, por lo que esta conducta podría ser constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT.
- Cuando la valoración de esa conducta resulte imputable a quien no tenga la obligación de presentar las correspondientes autoliquidaciones, su conducta no puede estar tipificada en el artículo 191 de la LGT, tipo que requiere dejar de ingresar en plazo todo o parte de la deuda que resultara de una correcta autoliquidación, no significando que cuando incumpla no haya de responder de las sanciones que puedan imponerse, pero el tipo de sanción estará de acuerdo con la conducta infractora.

⁹ Resulta igualmente digno de mención que, al igual que en la resolución objeto de análisis en este comentario, en la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2007 (NFJ027840) se omitió si el almacén fiscal estaba o no obligado a presentar las correspondientes autoliquidaciones.

¿ES APLICABLE EL MODO DE NOTIFICACIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 104.2 DE LA LGT A LA PUESTA EN CONOCIMIENTO DEL ACUERDO DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA?

Análisis de la STS de 9 de marzo de 2016, rec. núm. 2307/2014

Alfonso Sanz Clavijo

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

1. SUPUESTO DE HECHO

Presentadas en plazo las pertinentes autoliquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se iniciaron actuaciones de comprobación que finalizaron con la práctica de liquidaciones, las cuales fueron notificadas en fecha 13 de mayo de 2008.

Con base en la regularización propuesta con las anteriores liquidaciones, en fecha 11 de julio de 2008 se adoptaron acuerdos de inicio de procedimiento sancionador en materia tributaria (PST), que se intentaron notificar en diversas ocasiones, infructuosamente, en fecha 29 de julio de 2008 y 11 de agosto de 2008, siendo efectivamente puestos en conocimiento de los herederos los días 18 de agosto de 2008 y 1 de septiembre de 2008, una vez transcurridos más de tres meses desde la notificación de la liquidación. Los acuerdos de imposición de sanción fueron notificados ya en el mes de enero de 2009.

Contra unos y otros actos, los de liquidación y los de imposición de sanción, fueron interpuestas sendas reclamaciones económico-administrativas, las cuales fueron acumuladas y resueltas por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que, en lo que al PST se refiere, estimó las reclamaciones interpuestas por los contribuyentes entendiendo, *grosso modo*, que los acuerdos de inicio de los PST eran contrarios a derecho en la medida en que fueron notificados una vez transcurridos tres meses desde la puesta en conocimiento de las liquidaciones, contrariando así lo dispuesto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria (LGT) («Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia [...] de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución»).

Contra la referida Resolución del TEAC de 24 de febrero de 2011 interpuso la Administración tributaria autonómica recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de abril de 2014 (NFJ062305), en cuyo fundamento de derecho sexto se viene a sostener que a la práctica de la notificación del acuerdo de

inicio del PST no es aplicable el artículo 104.2 de la LGT («A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución»), ya que «la precisión efectuada por el artículo 208.4 de la LGT ("La práctica de notificaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria se efectuará de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley") dada su especialidad no permite acudir a la aplicación del artículo 104 comprendido en la subsección 3.ª de la sección 1.ª del capítulo dos de la ley». Consecuencia de lo anterior, señala el Alto Tribunal madrileño, siguiendo al TEAC, que la Administración tributaria autonómica debió entonces recurrir a la notificación por comparecencia (art. 112 LGT), actuación administrativa que no tuvo lugar y que conlleva, por tanto, que las notificaciones de los acuerdos de inicio de los PST se tuvieran por producidas en fecha 18 de agosto de 2008 y 1 de septiembre de 2008 respectivamente, «no resultando ya posible la incoación del procedimiento sancionador a tenor de lo dispuesto en el artículo 209 de la LGT».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En la sentencia en comentario el Tribunal Supremo va a pronunciarse sobre la posibilidad de aplicar o no el artículo 104.2 de la LGT transcrito a la notificación del acuerdo de inicio del PST, cuestión de derecho aplicable cuya respuesta, lejos de resultar sencilla, va a complicarse por un complicado juego de remisiones normativas que se verá.

Para ello, y atendiendo a los antecedentes fácticos traídos a colación, comienza el Alto Tribunal reiterando que existe conformidad de las partes en cuanto a que la notificación de la liquidación derivada de las actuaciones de comprobación tuvo lugar en fecha 13 de mayo de 2008, de manera que, aplicando lo dispuesto en el artículo 209.2 de la LGT, no resultaría posible la iniciación del PST más allá, *rectius*, del 13 de agosto de 2008, una vez transcurridos tres meses desde la puesta en conocimiento de la liquidación.

En este punto surgen las discrepancias de la Administración tributaria recurrente con la sentencia de la instancia y con la Resolución del TEAC de 24 de febrero de 2011, pues la primera, subrayando que existió un primer intento infructuoso de notificación del acuerdo de inicio del PST en fecha 29 de julio de 2008, entiende que ya entonces debería considerarse iniciado tal expediente de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 104.2 de la LGT, disposición cuya aplicación a estas actuaciones no debiera obstar, como hizo la sentencia de la instancia, atendiendo a la literalidad del artículo 208.4 de la LGT, pues, según la representación de la Comunidad Autónoma de Madrid, esa es una interpretación rigorista del último de los mandatos mencionados que infringiría el propio artículo 104.2 de la LGT, ya que, al ser esta una norma común a todos los procedimientos tributarios por su ubicación sistemática dentro de la LGT, «nada impide su aplicación a los efectos de los plazos establecidos en el procedimiento sancionador».

Como sucediera en la sentencia de instancia, el Tribunal Supremo, en este caso, va a rechazar la tesis de la Administración tributaria autonómica y, alineándose con la representación de

los contribuyentes y del Estado, puntualiza en primer lugar que el PST no es un procedimiento tributario *stricto sensu*, razón por la cual no aplica *per se* las disposiciones, como el artículo 104.2 de la LGT, que ese cuerpo legal dedica a los procedimientos tributarios.

Sentado lo anterior, el Alto Tribunal continúa su razonamiento al respecto y, de forma más precisa, señala que el procedimiento sancionador se regula fundamentalmente en el título IV de la LGT, aunque, a efectos de la práctica de notificaciones, el artículo 208.4 de la LGT, que forma parte de este título IV de la LGT, se remita a la sección 3.ª del capítulo II del título III de la LGT (arts. 109 a 112 LGT).

Así, atendiendo a los términos del artículo 208.4 de la LGT, resulta evidente, según el Tribunal Supremo, «que la regulación del procedimiento sancionador no hace remisión alguna al artículo 104.2 de la LGT», conclusión que argumenta *a fortiori* destacando que, cuando el legislador entiende que se emplee tal precepto, lo evidencia de manera expresa como hace en el artículo 211.2 de la LGT, precepto relativo al plazo para la terminación del PST («El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento») y que, en referencia a la notificación de la resolución del expediente, advierte «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».

Finalmente, concluye su razonamiento el Alto Tribunal con una reflexión acerca de la finalidad del artículo 104.2 de la LGT, advirtiendo que «tampoco estamos ante el caso que contempla el artículo 104.2, referido a la notificación de la resolución, "a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos", (al igual que sucede respecto del art. 58.4 de la Ley 30/1992 [...] que se refiere, no al inicio de los procedimientos, sino respecto del plazo máximo de duración de los procedimientos) supuesto de todo punto distinto al que se enjuicia en el presente, la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador tributario».

3. COMENTARIO CRÍTICO

En la sentencia en comentario se pronuncia el Tribunal Supremo sobre si es aplicable o no a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST la especial forma de notificación contenida en el artículo 104.2 de la LGT a los solos efectos del entender cumplido el deber de resolver y notificar en plazo que incumbe a la Administración tributaria.

Frente a la parca solución que da el Alto Tribunal, entendemos que para analizar esta cuestión con la debida profundidad es necesario ocuparse de los siguientes aspectos: A) *Quid iuris?* La (compleja) determinación del derecho aplicable a la notificación del acuerdo de inicio del PST desde la perspectiva de la obligación de resolver y notificar. B) La aplicación de la notificación a los solos efectos de la obligación de resolver y notificar como norma integrante del régimen de

notificaciones. C) La aplicación de la notificación a los solos efectos de la obligación de resolver y notificar como norma integrante de la regulación de tal deber en el procedimiento. D) Conclusión.

A) QUID IURIS? LA (COMPLEJA) DETERMINACIÓN DEL DERECHO APLICABLE A LA NOTIFICACIÓN DEL ACUERDO DE INICIO DEL PST DESDE LA PERSPECTIVA DE LA OBLIGACIÓN DE RESOLVER Y NOTIFICAR

Desde la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente, y de su desarrollo reglamentario, el PST –cuando deriva de actuaciones de comprobación e investigación previas– ha conocido de una particularidad no muy común en los expedientes administrativos: la limitación temporal para su incoación so pena de no poder iniciarse el mismo una vez transcurrido un determinado plazo. De esta forma, el PST se ve sometido a plazos perentorios sea para su iniciación que para su terminación *ex* artículos 209.2 y 211.2 y 4 de la LGT («El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento [...] Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador») respectivamente.

Dicho lo anterior, uno y otro plazo –que determinan la caducidad, no tanto del PST, sino, en su caso, de la potestad administrativa para incoarlo– no tienen idéntica naturaleza, pues mientras que el plazo para la terminación previsto en el artículo 211.2 de la LGT es un plazo para resolver y notificar *stricto sensu* y aplica, por lo tanto, la regulación de esta obligación en el procedimiento contenida en la LPAC (Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) *ex* artículo 207 letra b) de la LGT, el plazo para la iniciación contemplado en el artículo 209.2 de la LGT difícilmente puede reputarse como tal, como un plazo para resolver y notificar –¡pues aún no se ha incoado el procedimiento en el cual hacerlo!–, y, en consecuencia, es dudoso que al mismo pueda extenderse la regulación de este deber.

En todo caso, esa menos exigente notificación personal, «a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos», contemplada en el artículo 40.4 de la LPAC (sucesor del art. 58.4 de la Ley 30/1992) y en el artículo 104.2 de la LGT, es de aplicación, sin duda, en relación con la notificación de la resolución del PST atendiendo a lo dispuesto al párrafo primero *in fine* del artículo 211.2 de la LGT antes transcrito. En coherencia con lo dicho en párrafo anterior, más dudosa resulta la aplicación de esa menos exigente notificación personal respecto a la notificación del acuerdo de inicio del PST derivado de previas actuaciones de comprobación e investigación.

No obstante, debe subrayarse que esa menos exigente notificación personal a los solos efectos de la obligación de resolver y notificar no tiene la misma ubicación sistemática dentro de la LPAC y de la LGT, pues mientras que la Ley de procedimiento administrativo la regula en el artículo 40 de la LPAC entre las disposiciones dedicadas a la notificación, la LGT la ordena entre las normas relativas a la obligación de resolver y notificar. Esta disparidad entre uno y otro cuerpo legal determina la necesidad de distinguir diferentes supuestos de aplicación de esta especialidad

en la notificación al acuerdo de inicio del PST, según se considere que la misma forma parte del régimen de notificaciones o del régimen del deber de resolver y notificar.

B) LA APLICACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN A LOS SOLOS EFECTOS DE LA OBLIGACIÓN DE RESOLVER Y NOTIFICAR COMO NORMA INTEGRANTE DEL RÉGIMEN DE NOTIFICACIONES

Atendiendo a los razonamientos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2016 (NFJ062304), podría decirse que el Alto Tribunal resuelve la *litis* considerando el mandato del artículo 104.2 de la LGT, fundamentalmente, como una norma integrante del régimen de notificaciones; en este sentido, como se ha dicho, subraya que el título IV de la LGT no se remite a efectos de notificaciones al artículo 104.2 de la LGT, sino, *ex* artículo 208.4 de la LGT, a los artículos 109 a 112 del mismo cuerpo legal [«la regulación del procedimiento sancionador no hace remisión alguna al artículo 104.2 de la LGT, excepto en el artículo citado (art. 211.2 LGT), sino a efectos de llevar a efecto las notificaciones dentro del procedimiento sancionador a los arts. 109 a 112 de la LGT»].

Pues bien, siendo cierta, mas no completa, la posición del Tribunal Supremo en este sentido, no lo es menos que la primera de las últimas disposiciones mencionadas, el artículo 109 de la LGT, remite a la norma administrativa general, excepción de «las especialidades establecidas en esta sección», a efectos del régimen de las notificaciones, remisión de la remisión que determinaría, no sin cierta afectación de la seguridad jurídica consecuencia de estos complicados juegos de remisiones normativas, la aplicación del artículo 40 y siguientes de la LPAC a las notificaciones que hayan de practicarse en el PST. O con otras palabras, en este expediente en materia tributaria podría emplearse esa menos exigente notificación personal al solo propósito del deber de resolver y notificar, no por la vía del artículo 104.2 de la LGT, sino por aplicación del equivalente artículo 40.4 de la LPAC por reenvío a esta norma desde el artículo 109 de la LGT, al que se remite a su vez el artículo 208.4 de la LGT.

Aceptándose lo anterior, no podría entonces obstar esta aplicación supletoria del artículo 40.4 de la LPAC al PST aduciendo el particularismo de lo fiscal; quiere decirse, la disposición adicional primera de la LPAC, heredera de la otrora litigiosa disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, no ha recogido de su predecesora aquel párrafo incluido en la reforma del año 1999 que reforzaba tal particularismo y en virtud del cual «En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento [...] serán los previstos en la normativa tributaria», al contrario, en referencia al PST acepta la supletoriedad plena de la LPAC y sienta en la letra c) de su apartado segundo que «Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta ley: [...] c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera».

A modo de conclusión de todo lo dicho, aun siendo cierto como subraya el Tribunal Supremo «que la regulación del procedimiento sancionador no hace remisión alguna al art. 104.2 de la LGT», si se acepta que las disposiciones que regulan la referida menos exigente notificación personal constituyen una norma integrante del régimen de notificaciones, resultaría aplicable entonces a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST tal forma de notificación vía artículo 40.4 de la LPAC.

C) LA APLICACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN A LOS SOLOS EFECTOS DE LA OBLIGACIÓN DE RESOLVER Y NOTIFICAR COMO NORMA INTEGRANTE DE LA REGULACIÓN DE TAL DEBER EN EL PROCEDIMIENTO

Distinta conclusión se alcanza en cambio si se considera que la forma de notificación que se regula en el artículo 104.2 de la LGT y en el artículo 40.4 de la LPAC es una norma que integra el régimen de la obligación de resolver y notificar, consideración coherente con la ubicación de esta disposición en la LGT y que, en cierta medida, parece observar el Alto Tribunal cuando, argumentando *a fortiori*, rechaza la aplicación de la misma, del artículo 104.2 de la LGT, a la notificación del acuerdo de inicio del PST aduciendo, como ya se ha reflejado, que «tampoco estamos ante el caso que contempla el artículo 104.2, referido a la notificación de la resolución, "a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos"».

Para poder aplicar la regulación del deber de resolver y notificar a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST existe una primera salvedad. A saber, formalmente no es posible hacer valer en el mencionado expediente –que no puede reputarse como un procedimiento de aplicación de los tributos *ex art.* 83.1 y 3 LGT– la regulación del deber de resolver y notificar contenida los artículos 103 y 104 de la LGT (ubicados en el título II LGT, sobre «La aplicación de los tributos») pues, ciertamente, el título IV de la LGT no contiene más reenvíos al título II de la LGT que los contenidos respectivamente en el artículo 208.4 de la LGT, ya visto, y en el artículo 210.1 de la LGT, que se remite al artículo 99 de la LGT relativo a especialidades en la tramitación de actuaciones y procedimientos tributarios, no en la resolución de los mismos. De esta forma, el artículo 104.2 de la LGT, que forma parte del referido título II de la LGT, no resulta aplicable al aspecto que ocupa del PST.

Por lo tanto, la regulación del deber de resolver y notificar que ordena este expediente sería, *ex artículo* 207 letra b) de la LGT nuevamente, la contenida con carácter general en los artículos 21 a 25 de la LPAC, pues, a diferencia de la Ley 30/1992, en la Ley 39/2015 no existe una regulación específica del procedimiento sancionador.

Siendo evidente que el artículo 40.4 de la LPAC no se encuentra entre estos preceptos, ni aun aceptando (a efectos dialécticos) que esa norma formarse parte de la regulación de la obligación de resolver y notificar puede aplicarse esta a la notificación del acuerdo de inicio del PST, pues, atendiendo a su literalidad («a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos»), la misma está ideada para facilitar a las Administraciones públicas la notificación, no de cualquier acto, sino de la resolución con la que se satisface el deber de resolver y notificar; o en acertadas palabras del Tribunal Supremo respecto a su predecesor el artículo 58.4 de la Ley 30/1992, «que se refiere, no al inicio de los procedimientos, sino respecto del plazo máximo de duración de los procedimientos) supuesto de todo punto distinto al que se enjuicia en el presente, la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador tributario».

En este sentido, debe aceptarse que la sujeción a término de un trámite anterior al procedimiento es una garantista e innovadora opción de la normativa tributaria que queda extramuros

de la regulación del deber de resolver y notificar contenida en la LPAC, siendo ejemplo en este sentido el aún vigente Reglamento de procedimiento sancionador (aprobado por RD 1398/1993, de 4 de agosto), en cuyo artículo 12 se contempla la realización de las denominadas actuaciones previas, las cuales quedan fuera del plazo para resolver y notificar como denunció la doctrina administrativista. Esta circunstancia no es sino un ejemplo más de los problemas que surgen consecuencia de las remisiones a la normativa administrativa existentes en la regulación del PST.

Teniendo en cuenta lo dicho, debe concluirse que la menos exigente notificación a los solos efectos del deber de resolver y notificar no es empleable en la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST, pues ni el artículo 104.2 de la LGT ni el artículo 40.4 de la LPAC son aplicables en este expediente si se considera que forman parte de la regulación de tal obligación en el procedimiento.

D) CONCLUSIÓN

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2016 (NFJ062304) soluciona la espino-sa cuestión planteada al inicio de este comentario crítico incurriendo, se cree, en una imprecisión.

Así es, a diferencia de lo que se sostiene en la sentencia en comentario, entendemos que sí es aplicable a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST esa menos exigente notificación a los solos efectos del deber de resolver y notificar regulada en el artículo 104.2 de la LGT, mas no por la vía de este precepto, sino completando la remisión contenida en el artículo 208.4 de la LGT cuyo reenvío comprende el artículo 109 de la LGT que, a su vez, se remite a estos efectos al artículo 40.4 de la LPAC, disposición equivalente al artículo 104.2 de la LGT y que hace *grosso modo* aplicable tal mandato a la notificación del acuerdo de inicio del PST.

Por esta razón, aun coincidiendo en el resultado, no podemos adherirnos al voto particular que formula el Excelentísimo Magistrado don Emilio Frías Ponce, quien alcanza idéntica conclusión, mas por la vía del propio artículo 104.2 de la LGT, aduciendo, tras evidenciar los esfuerzos de la Administración tributaria actuante en la práctica temporánea de la notificación del acuerdo de inicio del PST, que «Carece, por tanto, de sentido, a mi juicio, no aplicar al acuerdo de inicio del procedimiento, las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de la ley, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar en plazo».

Finalmente, el Tribunal Supremo quizá podría haber justificado el sentido contrario de su pronunciamiento motivando más extensamente la no aplicación de la menos exigente notificación a los solos efectos del deber de resolver y notificar en que las disposiciones que regulan la misma, el artículo 104.2 de la LGT y el artículo 40.4 de la LPAC, no son aplicables, por las razones antes aducidas, a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST.

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

María del Carmen Cámara Barroso

Profesora de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA

EXTRACTO

En el contexto actual, donde, en línea con la constante proliferación de normas en materia fiscal, cada vez más, se están declarando, tanto por el Tribunal Constitucional como por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, parte de ellas contrarias a Derecho, y ante los perjuicios que, en determinadas ocasiones, se irrogan a los contribuyentes por parte de la Administración tributaria, nos parece interesante reseñar la ponencia impartida por José Andrés Sánchez Pedroche, rector de la Universidad a Distancia de Madrid, en el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** organizado por el CEF.- los días 31 de marzo y 4 de abril de 2016, en la que se analizó por parte del ponente cómo aparece configurada la responsabilidad del Estado legislador y de la Administración pública en el ámbito tributario.

Palabras claves: Administración tributaria, Estado legislador, jurisprudencia, responsabilidad patrimonial y responsabilidad penal.

ISSUES TO DEBATE...
TAX AUTHORITIES LIABILITY

María del Carmen Cámara Barroso

ABSTRACT

In the current context, in line with the constant proliferation of fiscal rules, the Spanish Constitutional Court and the Court of Justice of the European Union have stated that some of them are contrary to the law. In addition, sometimes, tax authorities cause damages to the taxpayers. In view of this situation, it is interesting for us to review the conference given by José Andrés Sánchez Pedroche, Rector of the Universidad a Distancia de Madrid, within the **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** organised by CEF- on 31 March and 4 April 2016. He analysed how the responsibility of the legislator and the Tax Authorities is set up nowadays.

Keywords: tax authorities, legislator, case law, patrimonial liability and criminal liability.

Sumario

1. Introducción
2. Responsabilidad por actos del legislador anulados por el TC o por el TJUE
 - 2.1. La doctrina del TS contenida en sus Sentencias de 17 de septiembre y 23 de diciembre de 2010: Un cambio de paradigma en la responsabilidad patrimonial del Estado derivada de la vulneración de la normativa europea
3. Responsabilidad derivada del perjuicio sufrido por el contribuyente con ocasión de actos ejecutados por la Administración tributaria declarados ilegales o contrarios a derecho
4. Responsabilidad administrativa o penal solicitada directamente contra los funcionarios públicos que intervienen en procedimientos administrativos
 - 4.1. Responsabilidad administrativa
 - 4.2. Responsabilidad penal

1. INTRODUCCIÓN

En aquellos casos en los que las Administraciones tributarias, en el ejercicio de sus potestades públicas, procedan incorrectamente, declarándose su actuación como ilegal, se puede generar responsabilidad de los agentes que las causan (normalmente funcionarios), siempre que los mismos hayan procedido de forma arbitraria.

En otras ocasiones, el perjuicio causado al contribuyente vendrá provocado no ya tanto por una irregular actuación de la Administración tributaria, sino por la aplicación de una normativa declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional (TC) o contraria al Derecho de la Unión Europea por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Aunque encontramos ya algunos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la cuestión, no existe todavía un criterio unánime, careciendo además la normativa tributaria (y, en particular, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT–) de previsiones específicas al respecto.

Sin embargo, cada vez más, los contribuyentes se plantean las distintas vías que pueden abrirse para solicitar la responsabilidad de la Administración tributaria. En concreto, Sánchez Pedroche habla de un «triple plano» de la responsabilidad tributaria del Estado:

1. Responsabilidad por actos del legislador anulados por el TC o por el TJUE.
2. Responsabilidad derivada del perjuicio sufrido por el contribuyente con ocasión de actos de la Administración tributaria declarados ilegales o contrarios a derecho.
3. Responsabilidad administrativa o penal solicitada directamente contra los funcionarios públicos que intervienen en procedimientos administrativos.

2. RESPONSABILIDAD POR ACTOS DEL LEGISLADOR ANULADOS POR EL TC O POR EL TJUE

Es por todos conocida la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 [asunto C-82/12 (NFJ053503)] que resolvió la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña respecto al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (comúnmente conocido como «céntimo sanitario»), en virtud de la cual se declaraba dicho impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea por contravenir lo dispuesto en el artículo 3.2

de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

En el mismo sentido, unos meses después, el TJUE volvió a dar un «tirón de orejas» al legislador español declarando nuestro Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contrario al Derecho de la Unión Europea, entendiendo que el tratamiento ofrecido a residentes y no residentes era discriminatorio atendiendo a la libre circulación de capitales contenida en el Derecho Originario [Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12 –NFJ054901–)].

De ambos pronunciamientos se ha derivado el necesario resarcimiento por parte de España respecto de aquellos que se vieron obligados a satisfacer unos tributos declarados ilegales. Ello ha sido posible, en parte, gracias al giro que ha experimentado la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) en este ámbito. Veamos.

2.1. LA DOCTRINA DEL TS CONTENIDA EN SUS SENTENCIAS DE 17 DE SEPTIEMBRE Y 23 DE DICIEMBRE DE 2010: UN CAMBIO DE PARADIGMA EN LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO DERIVADA DE LA VULNERACIÓN DE LA NORMATIVA EUROPEA

Tal y como expusiera Sánchez Pedroche, el TS, en sus Sentencias de 17 de septiembre [rec. núm. 153/2007 (NFJ040628)] y 23 de diciembre de 2010 [rec. núm. 504/2007 (NFJ041513)], vino a confirmar el reconocimiento del principio de responsabilidad patrimonial del Estado como cláusula de cierre del sistema que regula las relaciones entre el Derecho de la Unión Europea y los ordenamientos jurídicos nacionales, garantizando así la plena eficacia de la normativa europea y la tutela judicial efectiva de los contribuyentes por los perjuicios causados.

Con dichos pronunciamientos el TS reafirmó la existencia de una relación directa de causalidad entre la infracción de la obligación de respeto al Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los contribuyentes y, lo que es más importante, sin que dicho «nexo causal» pueda entenderse roto por el hecho de que estos –los contribuyentes afectados– no hubieran agotado los recursos administrativos o judiciales frente a las liquidaciones tributarias firmes.

Los hechos que dieron lugar al pronunciamiento del TS fueron, a grandes rasgos, los siguientes:

En agosto de 2005 una de las empresas recurrentes formuló solicitud de ingresos indebidos correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) por entender que la legislación española había traspuesto incorrectamente la Sexta Directiva en materia de subvenciones, solicitud esta que fue desestimada por el administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en Béjar (Salamanca) por entender que no se adecuaba la motivación a la vigente legislación del impuesto, no interponiéndose por parte de las empresas recurrentes contra dicha denegación recurso o reclamación alguna, lo que provocó que dichos actos administrativos denegatorios de la rectificación de las liquidaciones devinieran firmes e inatacables.

Meses más tarde, el TJUE, en su Sentencia de 6 de octubre de 2005 [asunto C-204/03 (NFJ020809)], consideró que el legislador español efectivamente había traspuesto incorrectamente la Sexta Directiva en materia de subvenciones, no limitándose en el tiempo los efectos del pronunciamiento, por lo que resultaba de aplicación a las relaciones jurídicas establecidas con anterioridad al fallo del tribunal.

En septiembre de 2006, al ser firmes e inatacables los actos que denegaban las rectificaciones solicitadas, invocando el artículo 219 de la LGT, los contribuyentes afectados (unas empresas cárnicas de Guijuelo) instaron de la AEAT la incoación de un procedimiento de revocación. En octubre de 2006 el delegado especial en Castilla y León acordó no iniciar el procedimiento revocatorio por entender que resultaba contraria a derecho la pretensión de que una sentencia tuviera efectos ilimitados en el tiempo.

Paralelamente, las empresas afectadas interpusieron también reclamaciones en concepto de responsabilidad patrimonial de la Administración pública. El Consejo de Ministros desestimó la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial por entender que no existía «nexo causal» entre el incumplimiento de la obligación estatal (el acto legislativo) y el daño sufrido por los contribuyentes, pues los actos devinieron firmes e inatacables ante la pasividad de los reclamantes.

La demanda de las empresas reclamantes se apoyó en el pronunciamiento del TJUE donde se afirmaba que los efectos del mismo también resultaban de aplicación a las relaciones jurídicas establecidas con anterioridad a su fallo.

Durante la tramitación de los recursos contencioso-administrativos, el propio TS elevó cuestión prejudicial a los efectos de que el TJUE se pronunciara acerca de la compatibilidad del principio de equivalencia, en cuya virtud la interposición de una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en la inconstitucionalidad de una ley no está sometida a ningún requisito de agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo basado en dicha ley¹, con la doctrina jurisprudencial en la que se apoyaba el Consejo de Ministros.

El TJUE, en su Sentencia de 26 de enero de 2010 [asunto C-118/08 (NFJ036742)], se pronunció afirmando que el Derecho de la Unión Europea se oponía a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho derecho por una ley nacional, declarada como tal por una sentencia del TJUE, solo podía estimarse si el demandante había agotado previamente todas las vías de recurso. En consecuencia, el TS negó que la firmeza de las liquidaciones tributarias pudiera erigirse como «excusa» para no declarar la responsabilidad patrimonial del Estado.

En definitiva, tal y como afirma Sánchez Pedroche, estas sentencias del TS abrieron por primera vez la posibilidad de que cualquier contribuyente pueda reclamar responsabilidad patrimonial.

¹ El principio de equivalencia exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a aquellos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos otros fundamentados en la infracción del derecho interno.

nial del Estado ante infracciones comunitarias de la normativa española, siempre que se haga en el plazo de un año a contar desde la publicación de la sentencia, con absoluta independencia de que se hubieran impugnado (o no) los actos tributarios amparados por la norma declarada ilegal.

Aunque en el texto del anteproyecto de ley de modificación parcial de la LGT se pretendía limitar las posibilidades de instar la responsabilidad patrimonial del Estado al procedimiento previsto en el artículo 120 de la LGT para la rectificación de autoliquidaciones [eliminando, de alguna manera, el plazo general de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con independencia de que el perjudicado hubiera sido (o no) parte en el pleito], dicha previsión no se incluyó finalmente en la redacción dada a la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por su parte, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuya entrada en vigor se producirá al año de su publicación en el BOE, esto es, el 2 de octubre de 2016, prevé en su artículo 32 que la responsabilidad del Estado legislador pueda surgir tanto cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional como cuando estos provengan de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea.

Sin embargo, también en el artículo 32, se prevé que, tanto si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional como si lo es de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, únicamente procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño –siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad o la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada–.

Como podemos comprobar, dicha afirmación, que implica el necesario agotamiento de todas las vías de impugnación existentes, rompe con la doctrina del TS de 2010 en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

3. RESPONSABILIDAD DERIVADA DEL PERJUICIO SUFRIDO POR EL CONTRIBUYENTE CON OCASIÓN DE ACTOS EJECUTADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DECLARADOS ILEGALES O CONTRARIOS A DERECHO

Nos centramos en este epígrafe en la responsabilidad «directa» de la Administración tributaria, esto es, no ya la derivada de actos del legislador, sino aquella en la que pueden incurrir las distintas Administraciones tributarias en el ejercicio de sus competencias.

Sánchez Pedroche pone de manifiesto que, en este ámbito, tras «tímidos» avances contenidos en la LGT como son, por ejemplo, los intereses de demora por resoluciones extemporáneas

o la devolución del coste de los avales con sus correspondientes intereses de demora, la cuestión se ha centrado, fundamentalmente, en aspectos como el importe de las minutas de honorarios de los letrados o peritos o los quebrantos morales generados con ocasión de actuaciones administrativas posteriormente anuladas en vía revisora (económico-administrativa o contenciosa).

Aunque la tónica general de los tribunales ha sido el reconocimiento de la posibilidad de indemnización, se han establecido todo tipo de matices que, en la práctica, convertían en inviable dicha posibilidad. Así, con carácter general, se ha afirmado que la anulación de los actos administrativos en vía jurisdiccional no presupone por sí sola indemnización de los gastos devengados por los honorarios profesionales causados en vía administrativa o las periciales practicadas para lograr la nulidad de la liquidación ni el lucro cesante si no están acreditados los requisitos de antijuridicidad y «nexo causal», llegando a exigirse por parte del TS, por ejemplo, en su Sentencia de 14 de julio de 2008 [rec. núm. 289/2007 (NFJ062824)], la existencia de «temeridad o mala fe administrativa».

Por todo ello, han sido pocas las sentencias que han reconocido la responsabilidad de la Administración tributaria [y las pocas que lo han hecho, han modulado a la baja la cuantía solicitada por el contribuyente –*vid.*, en tal sentido, la STS de 17 de noviembre de 2010, rec. núm. 1316/2009 (NFJ041139)–]². Así, salvo muy contadas excepciones, en general, se ha cerrado la puerta a cualquier solicitud de los contribuyentes³.

² En dicho caso, la empresa había sido objeto de Inspección por girar un tipo de IVA reducido a sus clientes, considerándose por la Administración tributaria, basándose en una consulta de la Dirección General de Tributos (DGT), que el tipo apropiado era el general y levantándose un acta que se firmó en conformidad. Sin embargo, poco tiempo después, la DGT cambió de criterio y confirmó el tipo de gravamen reducido que había aplicado el contribuyente. En consecuencia, la empresa solicitó responsabilidad patrimonial del Estado (por los siguientes conceptos: deuda pendiente de cobro por las facturas rectificativas no abonadas por los clientes, coste administrativo externo por la modificación de las facturas, intereses de demora satisfechos en el acta –más los consiguientes intereses que se devengarán hasta la fecha de pago– y honorarios profesionales externos devengados en el proceso –letrado y perito– más sus correspondientes intereses de demora). Por su parte, la AEAT alegó que la empresa sujeto pasivo de sus actuaciones había consentido la resolución administrativa (no recurriendo el acta) lo que, a su juicio, rompía el «nexo causal» imprescindible para apreciar la responsabilidad. El TS rechazó el planteamiento de la AEAT, pero, sin embargo, no consideró indemnizables ni el coste administrativo externo por la modificación de las facturas (porque no constaba debidamente justificada la necesidad de contratar a dos personas) ni los relativos a honorarios del letrado y perito (porque debieron pedirse en costas judiciales y no como responsabilidad patrimonial de la Administración).

³ En tal sentido podemos destacar, por ejemplo, la SAN de 21 de junio de 2006 [rec. núm. 507/2005 (NFJ028559)] en la que el reclamante, un abogado-asesor fiscal, solicitó indemnizaciones correspondientes a los siguientes conceptos: daños indebidamente irrogados a su salud psicofísica; daños causados a su fama personal y a su prestigio profesional; y lucro cesante en su actividad. Además, por su parte, la esposa del reclamante solicitó otra indemnización por los daños derivados de las actuaciones de la Unidad de Recaudación de la AEAT correspondiente. El fallo de la sentencia, como de costumbre, tras hacer un repaso de los dos requisitos fundamentales y necesarios para que la responsabilidad patrimonial surja (lesión patrimonial o daño efectivo y «nexo causal» entre el hecho dañoso y el comportamiento administrativo), concluyó que, «a pesar de que la actuación de la AEAT no fue precisamente modélica, al cometerse llamativos errores de procedimiento, no existía prueba suficiente de los daños psíquicos y morales parecidos, sin que se acreditara tampoco el "nexo causal" entre el actuar de la Adm. y el daño económico [...]».

4. RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA O PENAL SOLICITADA DIRECTAMENTE CONTRA LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS QUE INTERVIENEN EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

4.1. RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA

Los artículos 145 y 146 de la (todavía vigente) Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común prevén la posibilidad de exigir responsabilidad a los funcionarios públicos previa solicitud de responsabilidad a la propia Administración –siendo esta última la que tendría después que repetir contra el funcionario que la hubiera causado–.

Siendo así, entiende Sánchez Pedroche que pueden producirse dos situaciones:

- a) Que el lesionado exija la responsabilidad directamente a la Administración y esta acceda, pudiendo los órganos administrativos implicados repetir dicha responsabilidad en el funcionario⁴.
- b) Que el lesionado se dirija directamente frente al funcionario persona física titular del órgano o a alguno de sus integrantes. La Ley Orgánica 6/1998, de 13 de julio, de reforma de la Ley Orgánica del Poder Judicial y la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, declararon la improcedencia de tal actuación.

4.2. RESPONSABILIDAD PENAL

Como sabemos, la prevaricación, contenida en el artículo 404 del Código Penal, y que se materializa en la adopción de una resolución arbitraria a sabiendas de su injusticia, es un delito especial, pues solo pueden cometerlo los funcionarios o autoridades públicas en el ejercicio de sus facultades decisorias, exigiéndose un plus sobre la mera ilegalidad en el acto administrativo, esto es, la irracionalidad o la falta absoluta de fundamentación de la resolución presuntamente prevaricadora.

Siendo así, como podemos imaginar, y así se deriva de la jurisprudencia sobre la materia, por los requisitos que se exigen, existen importantes dificultades para considerar de fácil aplicación la responsabilidad penal de los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública.

⁴ Pero, llegados a este punto, ¿cómo se consigue demostrar el dolo, la culpa o la negligencia grave del funcionario? Y, de ser así, ¿podría este invocar el artículo 24 de la Constitución española aduciendo que no se le dio la oportunidad de defensa en el proceso y que la cuantía de la indemnización era incorrecta?

LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN EN LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 2015. CASOS PRÁCTICOS (I)

José Antonio Raya Besante

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto dar a conocer al lector, desde un enfoque eminentemente práctico y que se acomete mediante el análisis de supuestos variados, las últimas y más destacadas, a la par que novedosas, reformas efectuadas por el legislador en la materia de la recaudación tributaria. En particular, se explicarán las novedades que ha experimentando en virtud de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), la regulación de las actuaciones y los procedimientos de recaudación tributaria, esto es, la regulación a la cual dedica la citada ley, fundamentalmente, el capítulo V de su título III, normativa que es objeto de desarrollo reglamentario mediante el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

Sentado lo anterior, procede señalar que, constando de un total de seis casos, se ha dividido este artículo en dos partes. La primera de ellas, que ahora presentamos, se inicia con una somera introducción tras la cual se aborda el estudio de los casos 1 y 2, ambos inclusive, que son los que seguidamente se relacionan, acompañados de una breve exposición de los contenidos sobre los que versa cada uno de ellos y, en fin, de la problemática que en los mismos se puede plantear. Asimismo, debemos indicar que el caso 2 es, de largo, el más extenso y el de mayor contenido de todos cuantos se incluyen en este trabajo, razón por la cual la primera parte del mismo solo incluye dos supuestos, si bien el primero de ellos consta a su vez de dos apartados que, si bien gozan de sustantividad propia, hemos considerado conveniente tratarlos dentro de un mismo supuesto, habida cuenta de la conexión existente entre ellos y del carácter común de algunos de sus aspectos de mayor relevancia.

Palabras claves: novedades, recaudación tributaria, reforma LGT, casos prácticos y Ley 34/2015.

Caso 1. En el primero de los supuestos se plantean dos tipos de cuestiones que, pese a compartir denominador común, suscitan una problemática algo distinta, razón por la cual se compone de dos apartados diferenciados:

- a) En el primero de ellos se analizan extremos relativos a la publicidad de determinadas situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias, es decir, a lo que en *términos coloquiales se ha conocido como el listado o la lista de morosos*, cuya regulación se incorpora a la LGT mediante un nuevo precepto, el artículo 95 bis.
- b) Posteriormente, en un segundo apartado, se examinan extremos relacionados también con la cuestión de la publicidad, aunque el contenido de las publicaciones aquí es otro, y otra es, por tanto, la problemática que plantean. En particular, se comenta en esta parte la nueva posibilidad de hacer pública la información contenida en determinadas sentencias de orden penal, recaídas en materia de fraude fiscal.

Caso 2. Versa este segundo supuesto sobre las diversas incidencias que pueden originarse en torno a las actuaciones y procedimientos de recaudación a consecuencia de la nueva regulación de las denominadas liquidaciones vinculadas al delito contra la Hacienda Pública, que recoge el nuevo título VI de la LGT.

INTRODUCCIÓN

Tal y como se apuntaba en el extracto, con el estudio que presentamos se ha pretendido posibilitar al lector el acceso al conocimiento de los últimos instrumentos que la normativa actual ha brindado a los órganos de recaudación de la Administración tributaria, facilitando así su comprensión y un mejor entendimiento de la razón o razones que, sostenidas con argumentos de derecho, han inspirado en cada caso la confección y diseño del régimen jurídico de los mismos, o impulsado su creación. Entre ellas, evidentemente, se encuentra la finalidad de que los citados órganos recaudatorios puedan hacer efectivo con mayor facilidad —o con menor dificultad, según se prefiera— el mandato que les ha sido legalmente confiado y que no es otro que el de proceder al cobro de las deudas tributarias y de aquellos otros recursos de derecho público

que en cada caso les pueda corresponder, posibilitando la lectura de estas líneas el tomar conciencia de la verdadera dimensión de las actuales potestades administrativas con que cuenta la citada área funcional u operativa de la Administración tributaria, a la cual compete, por ministerio e imperativo de la ley, la que constituye por antonomasia su función, que no es otra que la de llevar a cabo el cobro efectivo del crédito tributario, tratando de impedirse, cada vez con mayor énfasis, que el mismo acabe frustrado o que su exacción no resulte dificultada, como así sucede en no pocas ocasiones.

Expuesto cuanto antecede, debe advertirse de que el presente documento se centrará en el estudio de las novedades que en materia de procedimiento de recaudación ha traído consigo la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, resultando en ocasiones absolutamente obligado, amén de inevitable, efectuar al respecto y con carácter previo al estudio de la problemática práctica de los casos algunas consideraciones preliminares, pese a que puedan hacer referencia a modificaciones propias de otros procedimientos tributarios, como el inspector por ejemplo, las cuales no son el objeto propio y central de nuestro trabajo.

Ha de subrayarse también que la regulación de los procedimientos de recaudación no experimenta con esta reforma, en opinión nuestra, una modificación de especial intensidad, al menos no es así si se compara esta con las reformas que por el contrario sí opera la propia Ley 34/2015 pero en sede de otras áreas o procedimientos. Pero tampoco lo es, a nuestro juicio, si la comparación se efectúa con las aportaciones y modificaciones, de muy considerable y hondo calado, que en el propio terreno de las actuaciones de recaudación se produjeron a finales de 2012, fundamentalmente de la mano de la Ley 7/2012, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, y la Ley Orgánica 7/2012 de modificación del Código Penal.

Precisamente de las distintas modificaciones efectuadas a finales del año 2012 es complemento necesario –y esperado– gran parte de lo que aporta ahora a nuestro ordenamiento tributario la reforma de 2015, que guarda por ello con aquellas otras normas promulgadas por aquel entonces una íntima conexión, conformando una y otras, partes o «trozos» de lo que puede concebirse como un proceso integral de reforma en el terreno de la recaudación que la Ley 34/2015 viene a ultimar, al menos de momento, aportando simetría a las reformas de 2012 y, muy en particular, en lo que al procedimiento de inspección se refiere puesto que no debe olvidarse que la Ley Orgánica 7/2012, que modificó entonces el Código Penal, remitía en el artículo 305.5 a la normativa tributaria en lo referente al procedimiento administrativo a seguir para la liquidar las cuotas vinculadas al delito contra la Hacienda Pública, remisión que ha estado nada menos que tres años huérfana de contenido, en espera de una regulación que trae ahora la reforma de 2015 y que supone la creación del nuevo título VI de la LGT, que pasa a engrosar el contenido de la LGT.

En el sentido expuesto y tratando de ceñirnos solo a las modificaciones más relevantes que en la materia recaudatoria se han efectuado –y particularmente a las acometidas en virtud de la Ley 34/2015– se presentan, en esta primera entrega, los casos que a continuación se exponen.

CASO 1. Parte primera

Una sociedad española, considerada como gran empresa y con ejercicio económico coincidente con el año natural, presentó la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo de 2014 con fecha 20 de octubre de 2015. El importe a ingresar resultante de dicha autoliquidación ascendió a 1.200.000 euros. La citada mercantil ingresó, al propio tiempo de la presentación, 100.000 euros, solicitando en ese momento el fraccionamiento de 500.000 euros y la compensación del importe restante (es decir, de 600.000 €) contra una devolución que tiene solicitada por el concepto de IVA correspondiente al periodo de liquidación del mes de julio (7M), estando inscrita la entidad en el correspondiente Registro de devolución mensual.

Con fecha 30 de octubre de 2015, se reconoció por la Administración tributaria el crédito correspondiente a la devolución de IVA citada antes, acordándose y notificándose el 5 de noviembre de 2015 la compensación solicitada, por el importe referido.

Respecto al fraccionamiento, la Administración tributaria notificó resolución denegatoria del mismo con fecha 20 de diciembre de 2015. La entidad ingresó la totalidad de su importe el día 2 de enero de 2016.

Adicionalmente, se dispone de la siguiente información:

- Le fue impuesta una sanción tributaria de 50.000 euros con fecha 15 de noviembre de 2015, la cual derivada de un procedimiento de comprobación e investigación inspector desarrollado por el concepto de retenciones del trabajo y el periodo correspondiente al mes de noviembre de 2012. La cuota de la liquidación inspectora fue pagada en el periodo voluntario de ingreso previsto en artículo 62.2 de la LGT. Por su parte, la resolución sancionadora fue objeto de reclamación económico-administrativa con fecha 14 de diciembre de 2015, en debida forma.
- La sociedad mantiene deudas tributarias en fase de embargo por otros conceptos por importe de 800.000 euros. Dentro de este importe, se encuentra una liquidación inspectora por IVA a la importación, cuyo monto asciende a 400.000 euros, y que la entidad tiene actualmente recurrida y en controversia que se dirime ante el orden jurisdiccional de lo contencioso-administrativo, no constando que sobre ella se solicitara nunca en vía administrativa la suspensión ni la existencia de auto judicial de suspensión, pese a que se sabe ha sido pedida al órgano jurisdiccional en fecha reciente.

Se pide:

Comente las implicaciones fiscales del supuesto a la luz del artículo 95 bis de la LGT, determinando si se aprecian en el enunciado incumplimientos de obligaciones tributarias que debieran ser objeto de publicidad conforme a lo establecido en dicho precepto.

SOLUCIÓN

La Ley 34/2015, invocando para ello la necesidad de reforzar los mecanismos de que pueda valerse la Hacienda Pública para potenciar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir y fortalecer los instrumentos de lucha contra el fraude fiscal a través de vías que no consistan exclusivamente en su represión, trae al texto de la LGT un nuevo precepto, el artículo 95 bis, que aborda la regulación de la que constituye, sin duda, la novedad de la reforma de la LGT de 2015 de mayor repercusión e impacto mediático y que más ha trascendido, en lógica consecuencia, a la opinión pública y a la sociedad civil, en general.

Desde hace ya unos años, en el análisis del fraude fiscal se detecta como el mismo se sitúa, mediante un progresivo desplazamiento, cada vez más en el ámbito recaudatorio, de tal forma que dictándose las oportunas liquidaciones tributarias, queda en no pocos casos frustrada luego su recaudación, provocando el no cumplimiento efectivo del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que predica el artículo 31 de la Constitución española de 1978.

La incorporación del precepto al articulado de la LGT ha requerido de la superación de obstáculos tales como el propio carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria que proclama el artículo 95 del mismo texto y que ha requerido la ampliación de los supuestos de excepción que contempla, o el derecho a la protección de datos de carácter personal.

La pugna, no pacífica, producida por la evidente colisión entre el derecho a hacer públicos ciertos datos de cara a la construcción de una auténtica conciencia cívico tributaria de cumplimiento de las obligaciones con los derechos constitucionales antes referidos, se ha resuelto, previo el correspondiente juicio de ponderación y tratando de salvaguardar en lo posible todos los intereses en juego, para la cual se ha decidido que serán objeto de publicidad solo conductas tributarias socialmente reprobables de cuantía especialmente relevante y que generan por ello un mayor perjuicio económico para las arcas públicas, en los términos del precepto de referencia, cuya redacción legal se transcribe a continuación:

«Artículo 95 bis. *Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.*

1. La Administración tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.
- b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

2. En dichos listados se incluirá la siguiente información:

a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:

– Personas físicas: nombre apellidos y NIF.

– Personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 de esta ley: razón o denominación social completa y NIF.

b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las comunidades autónomas o entes locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

4. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1.

Como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado 1.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio.

Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación.

La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado.

Mediante orden ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter general, y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

5. En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, en orden al pago de las deudas y sanciones incluidas en el mismo.

Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas.

Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo en orden a la publicación de la información en el mismo regulada no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta ley.

7. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa».

Como puede apreciarse, el carácter especialmente reprochable se ha situado en la cifra de 1.000.000 de euros, de forma que cuando no se atienda el pago en los plazos de ingreso en periodo voluntario de las deudas y sanciones tributarias y el importe conjunto de aquellas, las que se hallen en dicha situación, exceda de ese montante, se producirá la publicación, siempre que concurren en la fecha de referencia del 31 de diciembre de cada año –además de la previsión de un primer listado que con referencia a la situación existente en la fecha del 31 de julio de 2015, ya publicado– y siempre que, además, no se aplique alguna de las excepciones contempladas, que comentaremos más adelante.

En este sentido, lo primero que se advierte es que no veremos publicados pequeños deudores sino un tipo de obligados tributarios que incumplen de manera especialmente importante el mencionado deber de contribuir que consagra la Constitución y al que antes se aludía.

Por lo que respecta al caso planteado, estamos ante una sociedad mercantil, con personalidad jurídica, y contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades que, en principio, puede, al igual que las personas físicas, las jurídicas y las entidades sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT, ser

objeto de publicación, en caso de que concurren las circunstancias previstas y que seguidamente analizaremos para el supuesto particular del enunciado propuesto.

Por lo que respecta a la cuestión objetiva del *quantum*, esto es, a la de si se rebasa o no el umbral del millón de euros, lo primero que procede es sumar las distintas cuantías de las deudas y sanciones que se encuentran en la situación legalmente definida y en la fecha establecida, porque el precepto no está referido a cada una de las deudas o sanciones que el deudor pueda tener, individualmente consideradas, sino al conjunto o suma de todas ellas.

Mayor complejidad presenta la exclusión, a la hora de proceder a efectuar los cálculos, de aquellas que se «se encuentren aplazadas o suspendidas», porque aquí el elenco de posibles situaciones y las dudas que pueden surgir son ciertamente numerosas, no siendo por el contrario cuestión precisamente baladí el hecho de ser publicado en una lista por resultar deudor a la Hacienda Pública, es decir, de aparecer en la *lista de morosos*.

Centrándonos en el enunciado y por lo que respecta, en primer lugar, a la deuda resultante de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2014, resulta que la misma fue presentada el 20 de octubre de 2015, es decir, fuera del plazo establecido para su presentación previsto en periodo voluntario, conforme se describe en el artículo 62.2 de la LGT –que en materia de deudas resultantes de autoliquidaciones remite a las normas del impuesto, que en este caso nos lleven a la fecha del 25 de julio de 2015–. Pues bien, ello implicaría que procederá exigir un recargo por presentación extemporánea de los regulados en el artículo 27 de la LGT, al haber presentado de forma espontánea o sin requerimiento administrativo previo y extemporáneamente la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, con resultado a ingresar. No obstante, no tenemos datos de la fecha de notificación de su liquidación –la del recargo citado– y, por lo tanto, aunque su importe es fácil de conocer, no podemos saber si a 31 de diciembre de 2015 habrá transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario que para las deudas liquidadas por la Administración regula también el artículo 62.2 de la LGT. Por ello, no lo computaremos a los efectos de la solución del caso, es decir, no formará parte del *quantum* indicado.

Por otra parte, la autoliquidación se presenta fuera de plazo, pero en el mismo día de la presentación se ingresa parcialmente la deuda, se solicita el fraccionamiento de otra parte del importe a pagar resultante de la misma y, finalmente, también se pide la compensación del resto –proceder perfectamente posible y legítimo– de manera que, en aplicación de los artículos 65, 72.2 y 161 de la LGT, no procede exigir recargo alguno del periodo ejecutivo de los regulados en el artículo 28 de la LGT, pues ese periodo no se inició, al ser enervado su comienzo, en relación con la deuda por el Impuesto sobre Sociedades de 2014.

Por lo que respecta al importe ingresado (100.000 €), evidentemente, se excluye del cómputo que nos interesa a los efectos del artículo 95 bis. Lo mismo va a ocurrir con el importe objeto de solicitud de compensación (600.000 €), dado que se extinguen por compensación y no constituyen, por tanto, deuda pendiente de pago a 31 de diciembre de 2015.

En relación con los 500.000 euros objeto de solicitud de fraccionamiento, recordamos que la Administración denegó el fraccionamiento mediante resolución denegatoria notificada el 20

de diciembre de 2015. Pues bien, al respecto procede señalar, en primer lugar, que el artículo 95 bis no habla en ningún momento de que deba tratarse de deudas que se encuentren en periodo ejecutivo sino simplemente de deudas no pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, expresiones que no son del todo equivalentes pues si bien las resoluciones denegatorias de los fraccionamientos o aplazamientos que son solicitados en periodo voluntario conceden los plazos de ingreso propios del periodo voluntario, ello significa ciertamente que la deuda no entra en fase de recaudación ejecutiva, pero ello no obstante y precisamente a los efectos exclusivos del artículo 95 bis, estamos ante una deuda que en la fecha de referencia, la del 31 de diciembre, constituye una deuda no pagada en el periodo voluntario y respecto de la que se ha producido el transcurso del plazo de ingreso en dicho periodo voluntario, ya que este plazo debe ser considerado único, al menos a los efectos exclusivos del artículo 95 bis, en opinión nuestra y vista su redacción, por mucho de que se concedan de nuevo al denegar el fraccionamiento análogos plazos, pues precisamente este tipo de situaciones son las que se ha pretendido evitar, es decir, el encadenamiento de solicitudes de fraccionamiento o de suspensión, formuladas en periodo voluntario primero y después en el periodo de ingreso, con concesión de idénticos plazos, abierto con la notificación de la denegación de una solicitud cursada en voluntaria, después, lo que puede dar lugar, de admitirse otra tesis distinta, a un sinfín de periodos voluntarios de ingreso. En consecuencia, procedemos a computar de momento esos 500.000 euros, y ello con independencia de que se pagaran el día de 2 enero siguiente, ya que las circunstancias posteriores en el tiempo a la fecha de referencia no tienen efecto o incidencia alguna, salvo de cara, claro está, a la situación a considerar en la siguiente fecha de referencia, es decir, a los efectos del listado del año siguiente, para el cual se atenderá también al día 31 de diciembre.

Por lo que respecta a la sanción impuesta por el concepto *retenciones* y el periodo de noviembre de 2012 (50.000 €) la misma fue reclamada en vía económico-administrativa en debido tiempo (14 de diciembre, un día antes incluso de vencer el plazo para su impugnación) y en debida forma, según se nos indica. Es por ello que la misma no debe computarse ya que se encuentra automáticamente suspendida en aplicación de lo dispuesto en el artículo 212.3 de la LGT.

Finalmente, nos presenta el caso deudas en fase de recaudación ejecutiva, cuyo importe asciende a 800.000 euros, de los cuales 400.000 euros, respecto de los que nada más se dice, cumplirían los requisitos del artículo 95 bis, siendo procedente su cómputo.

Por último, nos encontramos con otra deuda de 400.000 euros, que se encuentra en periodo ejecutivo de recaudación, pues pese a que se deduce que ha sido impugnada en la vía económico-administrativa, como mínimo, ya que está en discusión ante el orden de lo contencioso-administrativo, no se solicitó la suspensión por recurso durante la sustanciación de la vía previa a la judicial. Es por ello que, pese a que consta solicitada ante el juez, no hay pronunciamiento a 31 de diciembre, de manera que procede computarla también.

A distinta conclusión se llegaría si recayera auto judicial de suspensión antes del 31 de diciembre de 2015 y ello pese a estar la deuda en fase ejecutiva, pues la suspensión acordada la expulsaría del cómputo. Asimismo, ese hipotético auto de suspensión también evitaría que

la sociedad del caso resultara finalmente publicada en el listado que veremos en el primer semestre de 2016, por cuanto que la solución al supuesto práctico que proponemos, al no haber recaído tal auto de suspensión, es la que concluye que la sociedad es un deudor que sí aparecerá en el listado de deudores que se publicará en 2016, ya que la deuda que tiene en la situación del artículo 95 bis asciende, conforme ha quedado expuesto, a 1.300.000 euros (500.000 + 400.000 + 400.000).

CASO 1. Parte segunda

Por otra lado, del administrador de la sociedad del apartado anterior, que presenta un vasto historial de incumplimientos en relación con sus obligaciones frente a la Hacienda Pública, se sabe que:

1. Ha sido condenado por delito contra la Hacienda en virtud de sentencia firme con fecha 10 de octubre de 2015.
2. Asimismo, ha sido condenado por delito de insolvencia punible, en virtud de sentencia firme condenatoria con fecha 15 de noviembre de 2015, siendo el acreedor defraudado la Hacienda Pública.
3. Finalmente, también ha recaído sentencia condenatoria contra él por delito de contrabando. Contra la sentencia cabe recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

Se pide:

Determinar, mediante razonamientos jurídicos, si se producirá algún tipo de publicidad de la información relatada en el caso, de conformidad con la regulación vigente en la actualidad sobre la materia.

SOLUCIÓN

La nueva regulación que se analiza en este primer caso se completa, por lo que a cuestiones objeto de publicidad se refiere, con la contenida en la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, pues no resultaría coherente que se publicara la

identidad de quienes han dejado de abonar sus obligaciones tributarias en plazo y, sin embargo, quedara oculta precisamente la que merece un mayor reproche y reprobación, que es la de los grandes defraudadores, representados en esta reforma por quienes resultan condenados en sentencia firme por delitos de esta naturaleza.

Se presenta esta modificación como un complemento indisoluble de la que se aborda en la LGT en virtud del artículo 95 bis. No obstante, las actuaciones tributarias y las judiciales están regidas por principios diferentes, lo que justifica las diferencias de la regulación al tiempo que explica que la que regula el acceso a la información contenida en las sentencias ha de hacerse por normas que revistan la forma de ley orgánica.

Asimismo, merece también destacarse que las condenas impuestas por la comisión de delitos que implican comportamientos de defraudación fiscal despliegan efectos de relevancia fuera del proceso, ya que distintas normas ligan consecuencias a tales condenas en materias tales como la contratación pública, las subvenciones y ayudas públicas, entre otras, de tal suerte que la aplicación efectiva de estas previsiones solo es posible si se efectúa una publicidad, aunque sea parcial o limitada, de las mismas.

Sin mayor dilación, procede exponer la redacción de la citada norma, la cual, en esencia, modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, añadiendo un nuevo artículo 235 ter a dicho cuerpo normativo, cuyo tenor es el siguiente:

«1. Es público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos:

a) Los artículos 305, 305 bis y 306 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

b) Los artículos 257 y 258 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, cuando el acreedor defraudado hubiese sido la Hacienda Pública.

c) El artículo 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, siempre que exista un perjuicio para la Hacienda Pública estatal o de la Unión Europea.

2. En los casos previstos en el apartado anterior, el secretario judicial emitirá certificado en el que se harán constar los siguientes datos:

a) Los que permitan la identificación del proceso judicial.

b) Nombre y apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil.

c) Delito por el que se le hubiera condenado.

d) Las penas impuestas.

e) La cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, según lo establecido en la sentencia.

Mediante diligencia de ordenación el secretario judicial ordenará su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

3. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en el caso de que el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia».

Por lo que se refiere al supuesto que se plantea en nuestro caso, analizamos seguidamente si se producirá o no dicha publicidad, en los términos y con sujeción a los límites de la norma que incorpora la reforma en esta materia –claro está– en relación con cada una de las condenas que se relacionan en el supuesto. A saber:

- a) Respecto a la condena por delito contra la Hacienda Pública, impuesta en virtud de sentencia firme con fecha 10 de octubre de 2015, la misma queda fuera de la publicidad que incorpora la reforma, ya que la misma afecta solo a fallos de sentencias firmes condenatorias dictadas a partir del 11 de noviembre de 2015, en aplicación de lo preceptuado en la disposición transitoria única y en la disposición final tercera de la Ley Orgánica 10/2015.
- b) En relación con la condena por delito de insolvencia punible, impuesta al administrador de la mercantil en virtud de sentencia firme condenatoria con fecha de 15 de noviembre de 2015, siendo el acreedor defraudado la Hacienda Pública, sí será objeto de publicidad pues los delitos de insolvencia punible son los regulados en los artículos 257 y 258 del Código Penal, que entran en el ámbito de aplicación la nueva norma, siendo además la sentencia de fecha posterior al 11 de noviembre de 2015.
- c) Finalmente, en cuanto al delito de contrabando, no habrá publicidad al indicar el enunciado que contra la sentencia condenatoria cabe un recurso posterior, el recurso de casación, por lo que no se cumpliría el requisito de firmeza, que se exige en todo caso y cuya presencia es esencial, por razones evidentes. Respecto al contrabando, conviene puntualizar que no se incluirían nunca, pese a que concurriera el requisito de firmeza, en aquellos casos en los que el bien jurídico protegido no fuera la Hacienda Pública, entendida como masa patrimonial o conjunto de bienes, derechos y obligaciones. Así ocurrirá, por ejemplo, en aquellas conductas ligadas a la exportación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, o en las que se refieren a importaciones de drogas u otras sustancias prohibidas –en las que se protege la salud pública u otros bienes dignos de protección penal, sí, pero que

no son la Hacienda Pública— entre otros casos existentes, habida cuenta de la pluralidad de conductas que pueden calificarse como de ilícitos de contrabando.

CASO 2

En el marco de un procedimiento inspector de comprobación e investigación iniciado con fecha 1 de abril de 2015 respecto de la sociedad X, por el concepto Impuesto sobre Sociedades y el periodo impositivo de 2013, la Inspección de los tributos ha apreciado que de la instrucción realizada se desprende que procedería regularizar la situación tributaria del obligado tributario conforme a los siguientes ajustes y correcciones a practicar sobre la base imponible respecto de la declarada por el contribuyente:

- Un incremento de la misma por importe de 600.000 euros, derivado de la ocultación, dolosa a juicio de la Inspección, de determinados ingresos procedentes de operaciones comerciales.
- Una minoración de los gastos deducidos por el contribuyente y cuya no deducibilidad que sostiene ahora por la Inspección determina un nuevo aumento de la base imponible, en este caso de 30.000 euros, al entender el actuario que estas partidas relativas a gastos de publicidad no guardan la debida correlación con los ingresos.

El actuario instructor del procedimiento de inspección, el 25 de octubre de 2015, cuenta con datos e información suficiente que le colocarían en disposición de dictar dos actos proponiendo sendas liquidaciones al ver muy claro el deslinde entre los elementos de la obligación tributaria que ve afectados por indicios de posible delito contra la Hacienda Pública, de aquellos otros que no lo estarían. Según sus cálculos, de poderse practicar las propuestas que tiene en mente, la primera recogería el importe de la cuota dolosa presuntamente defraudada y arrojaría un importe superior a los 120.000 euros. La segunda, que recogería el resto de la regularización a efectuar que se pondría, se cifraría en torno a los 5.000 euros.

Asimismo, se aprecia la existencia de un elevado riesgo recaudatorio en el obligado tributario y se baraja también la posibilidad de adoptar actuaciones para evitar la frustración cobratoria del crédito tributario, dado que uno de los administradores de la entidad cuenta en la fecha actual con determinados inmuebles libres de cargas en su patrimonio personal y la propia entidad parece tener imposiciones de dinero en cuentas abiertas en diferentes entidades bancarias.

Conocedor de que se acaba de publicar en el BOE una reforma parcial de la LGT, el actuario tiene dudas sobre cómo debe proceder y de si esta reforma afecta al expediente y, de ser así, en qué medida y en qué sentido le afectaría.

Por ello, el actuario instructor va a reunirse con los titulares de los órganos de inspección y de recaudación competentes para, previo el planteamiento ante estos de los antecedentes descritos y de las dudas que alberga, solicitarles criterio a seguir y las pautas a observar en la tramitación.

Se pide:

Indíquese el curso que pueden o que deben seguir las actuaciones descritas, qué tipo de actos pueden adoptarse, en su caso, y expónganse las distintas implicaciones fiscales relacionadas con las mismas en lo tocante a cuestiones tales como el tipo de tramitación, plazos, duración, régimen de impugnación, suspensión de los actos del procedimiento de recaudación y cuantos otros extremos se puedan derivar del caso planteado y cuantas otras considere relativas a aspectos de la gestión recaudatoria que corresponda desarrollar.

SOLUCIÓN

La modificación parcial de la LGT de 2015 supone ciertamente un hito dentro de las diversas modificaciones que hasta el momento ha sufrido la LGT, en la medida en que introduce una novedosa orientación en la tramitación administrativa de los expedientes en los que existe apreciación de indicios de delito fiscal.

No estamos ante un cambio simplemente material en el régimen jurídico de la tramitación sino ante una auténtica transformación en el tratamiento de aquellas conductas presuntamente constitutivas de delito, en el curso de su vida administrativa, puesto que se opera la inversión de la regla general hasta ahora, tornándose esta –la que, básicamente, encarnaba el suprimido art. 180 LGT–, en la residual, convirtiéndose en general lo que antes no era posible pero que alumbró la Ley Orgánica 7/2012, es decir, la continuación de la tramitación del procedimiento de liquidación pese a la apreciación de concurrencia de indicios de criminalidad, así como de las actuaciones de cobro en paralelo a la instrucción procesal penal, siendo la excepción ahora la paralización administrativa por razón de la remisión del expediente al juez o al fiscal, que solo acaecerá cuando concurren determinadas circunstancias tasadas.

La modificación, como se comentó en la introducción de este trabajo, tiene su origen inmediato en la transformación que se efectuó en el régimen jurídico del delito fiscal por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modificaba la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

En efecto, en dicha norma se daba nueva redacción al artículo 305 del Código Penal. En lo que aquí interesa, se dio una nueva dicción al apartado 5 de dicho artículo, que pasó a rezar en los siguientes términos:

«5. 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 apreciarse que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

De conformidad con lo anterior y dado que nuestra labor de análisis debe además centrarse en los aspectos más propios de la recaudación tributaria –para lo cual no es solo inevitable sino necesario también el comentar, someramente al menos, los principales cambios producidos en el procedimiento inspector de liquidación– podemos ir ventilando ya algunas cuestiones planteadas en el supuesto, en lo tocante a la resolución de algunas de las dudas planteadas por el actuario.

Ubicados ya en contexto, en el de nuestro supuesto, hay que señalar que podrá proponer el actuario y acordar luego, en su caso, el inspector jefe, en efecto, dos liquidaciones tributarias, separando, 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 dicho delito, con diferenciación, eso sí, en la tramitación a seguir tendente a la práctica de dichas liquidaciones, y siguiendo, estas últimas, las vinculadas al ilícito penal, básicamente, la tramitación contenida en ese nuevo título VI de la LGT. En cuanto a la liquidación de aquellos conceptos y cuantías no vinculados al delito, se aplicará también, como es evidente, la normativa tributaria reguladora del procedimiento de inspección pero, en este caso, no la específica del título VI, sino la «ordinaria» del título III de la LGT. Así pues, en ambos casos, la tramitación a seguir será administrativa y se recoge, aunque en títulos distintos, en la LGT.

Y ello será posible, en el supuesto del enunciado, en virtud de lo señalado en el apartado 8 de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, que señala:

«Lo dispuesto en el título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria resultará de aplicación en los procedimientos iniciados con anterioridad a

la fecha de entrada en vigor de esta ley en los que, concurriendo los indicios a los que se refiere el artículo 250.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a dicha fecha aún no se hubiese producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal».

En el caso que planteamos, el actuario albergó dudas y tenía preparadas las propuestas, con la cuantificación correspondiente, en la fecha indicada del 25 de octubre de 2015, fecha en la que estaba ya en vigor la nueva normativa (con carácter general, su vigencia comenzó el 12 de octubre de 2015) y resultaba plenamente aplicable al no haberse producido la remisión a la jurisdicción penal. Por tanto, nada obstaba a la continuación de la tramitación administrativa hasta producirse la liquidación, si bien los elementos de la obligación vinculados al mismo y cuya regularización se planteaba no podrían ser recogidos en un acta, documento por antonomasia de la Inspección, sino que los mismos se incluyen en una propuesta de liquidación que no es, sin embargo, un acta.

En estos supuestos, los relativos a liquidaciones vinculadas al delito, se preveía ya de forma expresa en el Código Penal, desde el año 2012, la no suspensión de determinadas acciones recaudatorias subsiguientes salvo que el juez decidiera otra cosa, además de permitirse expresamente, durante la sustanciación del proceso, el mantenimiento de las competencias administrativas de investigación patrimonial de que disponen en general por atribución de ley a los órganos de recaudación.

El supuesto de hecho habilitante para proceder en tal sentido lo encontramos en el siguiente precepto de la LGT:

«Artículo 250.

1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo 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».

El precepto establece el requisito básico para que se abra el abanico de posibilidades regulado en el nuevo título VI de la LGT, esto es, que se aprecie por parte de la Administración tributaria competente la concurrencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

De esta forma, el concepto de «indicios» resulta clave y, en este sentido, dicho concepto ha sido delimitado por la doctrina jurisprudencial penal. Así, y por todas ellas, cítese la Sentencia

del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, n.º 717/2010, de fecha 22 de junio de 2010, que en su fundamento jurídico 3.º señala que:

«Los indicios no son equiparables a la mera sospecha. Esta –la sospecha– es tan solo una circunstancia meramente anímica; el indicio es un vestigio racional que precisa para entenderse fundado hallarse apoyado en datos objetivos, que han de serlo en un doble sentido: en primer lugar, el de ser accesibles a terceros, sin lo cual no pueden ser objeto de control, y en segundo lugar, que han de proporcionar una base real de la que pueda inferirse que existen elementos probatorios del ilícito penal investigado en la diligencia que se autoriza».

Una vez constada la existencia de indicios de delito fiscal, en el artículo pòrtico de la regulación, el transcrito artículo 250 de la LGT, se establecen en su apartado 1 los dos caminos de tramitación del procedimiento en sede administrativa, distinguiéndose una regla general y una regla especial o de excepción.

Por lo que respecta a la regla general, el procedimiento administrativo de comprobación o investigación, una vez constatada la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, seguirá su tramitación 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.

Si se constata que existen indicios de delito respecto de unos elementos de la obligación tributaria, pero no respecto de otros, se dictarán, en efecto, y en su caso, dos liquidaciones. Por un lado, una liquidación por los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, que en nuestro supuesto son los ingresos ocultados por operaciones comerciales, siguiéndose en relación con ellos el trámite específico regulado en el título VI de la LGT. Por otro lado, se dictará otra liquidación en relación con aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito, cuya tramitación seguirá el trámite general.

La regla general de liquidación y no suspensión encuentra correlato en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, a través del nuevo artículo 614 bis, introducido también por la Ley 34/2015. El citado precepto señala:

«1. En los delitos contra la Hacienda Pública, cuando la Administración tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa y 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 conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal».

Por otra parte, en relación con la regla especial indicada, en los casos regulados en el artículo 251.1 de la LGT no procederá dictar liquidación respecto de los elementos de la obligación tributaria vinculados al posible delito. En estos casos se suspenderá el procedimiento administrativo

sin que se dicte liquidación. De esta forma, se seguirá un trámite similar al que existía en la LGT con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma, como se dijo antes.

Como quiera que en el caso planteado por el enunciado no se indica ni aprecia concurrencia de causa tasada alguna de las que dan lugar a este segundo tipo de tramitación (cítese, por ejemplo, la posible prescripción penal), consideraremos que no concurren y que, en consecuencia, resulta aplicable la primera de las tramitaciones indicadas, la que además hoy es la regla general, la continuación de la tramitación administrativa general que siguen aquellos supuestos en los cuales se haya detectado la existencia de delito contra la Hacienda Pública, es decir, aquellos casos en los que no se suspende la tramitación administrativa, lo cual tiene efectos en los diferentes procedimientos administrativos que pueden seguirse con posterioridad a la liquidación correspondiente, es decir, procedimientos de revisión, recaudación y sancionador, centrándonos en el que es el objeto del presente trabajo, el de recaudación.

Dispone el artículo 253 de la LGT lo que sigue:

«1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurren las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con el artículo 251.1 de esta ley, procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el artículo 257.2 c) de esta ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio

Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el periodo voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta ley.

[...]

3. En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que este pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan adicionalmente. Si la declaración presentada hubiera determinado una cuota a ingresar, esta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación.

b) La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se refiere el párrafo anterior.

No obstante, el obligado tributario podrá optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen reglamentariamente. Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito».

Especialmente destacable, por su importancia en el ámbito propio de las actuaciones de recaudación, resulta el reflejo que las limitaciones que se introducen en cuanto al ámbito material de las alegaciones a la propuesta de liquidación que se incorpora en materia procesal jurisdiccional a través de la nueva disposición adicional décima de la Ley 29/1988, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), introducida por el apartado dos de la disposición final tercera de la Ley 34/2015. Este precepto señala:

«Disposición adicional décima. *Delitos contra la Hacienda Pública*.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 a) de esta ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma.

Una vez iniciado el correspondiente proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, tampoco corresponderá al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Conforme a lo anterior y en lo atinente al régimen de impugnación, quedan pues excluidas del conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa una serie de pretensiones que pudieran formularse o ser deducidas por los obligados tributarios respecto de determinadas actuaciones de la Administración tributaria en relación con la tramitación del delito contra la Hacienda Pública.

En particular, las actuaciones tributarias de recaudación vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública se escapan del conocimiento de dicho orden jurisdiccional, con dos grandes excepciones, de las que sí conocerá, por el contrario, el juez de lo contencioso-administrativo y que son:

- Por un lado, el conocimiento de los motivos de oposición frente a las actuaciones de recaudación seguidas para el cobro de la deuda tributaria observadas como consecuencia de la tramitación en sede administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública (art. 256 LGT).
- Y por otro, el recurso que se plantee contra las resoluciones que en oposición al acuerdo de declaración de la responsabilidad específica que en caso de delito contra la Hacienda Pública consagra el artículo 258 de la LGT, cuando se impugne el alcance global de la responsabilidad.

Asimismo, debe destacarse también, aunque se deduce de lo anterior, que las pretensiones deducidas frente a las medidas cautelares adoptadas una vez iniciado el correspondiente procedimiento penal por delito fiscal al amparo del artículo 81 de la LGT serán conocidas por el juez de lo penal.

En otro orden de cuestiones, pero también por ser cuestión referente al procedimiento de recaudación, se indica que una vez producida la denuncia o querrela, se notificará al obligado tributario la liquidación correspondiente a aquellos elementos de la obligación tributaria vinculados al delito contra la Hacienda Pública, añadiéndose que a la misma, junto con su contenido propio, se adicionará la advertencia de que el periodo voluntario de ingreso solo comenzará a

computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de la ley. Es decir, se produce una disociación entre la fase de comprobación-liquidación y la fase de recaudación respecto a este tipo de liquidaciones, a diferencia de lo que ocurre normalmente en los procedimientos de aplicación de los tributos, en los cuales la liquidación va asociada al requerimiento de pago, produciéndose ambos de forma simultánea y desencadenando la apertura del cómputo de los plazos para el ingreso de la deuda tributaria.

Así pues, en los casos de delitos tramitados sin suspensión de actuaciones en vía administrativa, como lo es la del supuesto, a falta de datos que determinen lo contrario como se ha dicho ya, existirá esa diferenciación entre la liquidación y la apertura de la fase de recaudación, en la medida en que se notifica primero la liquidación y después, queda suspendido el inicio del cómputo de los plazos de ingreso –lo cual, adviértase también, se proyectará en los plazos de comienzo de la exigencia de la obligación del responsable, en caso de existir responsables tributarios de los del tipo del nuevo supuesto de responsabilidad que contempla el art. 258 LGT, que luego será analizado con detalle– hasta que con posterioridad a la admisión de la denuncia o querrela, se notifique un requerimiento de pago de la deuda tributaria, al cual nos referiremos también, en un momento posterior.

La referida notificación tendrá como efecto que se tenga por finalizado el procedimiento de comprobación respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación vinculada al delito. Por consiguiente, una vez presentada la denuncia o querrela pueden existir dos opciones. O bien se admite la denuncia o querrela, en cuyo caso una vez que le conste a la Administración tributaria su admisión podrá el órgano de recaudación requerir el pago al deudor tributario (art. 255, párrafo segundo LGT); o bien se produce su inadmisión (art. 253.2 LGT), cuyos efectos son más propios de ser estudiados en otros análisis y enfoques de estudio de la reforma, cuales son, esencialmente, los que explican esta desde la óptica del procedimiento de inspección, por lo que aquí los obviaremos.

La recaudación de las liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública sin suspensión de actuaciones administrativas, que venimos comentando y que es la aplicable el supuesto descrito en el caso 2, está regulada en los artículos 255 (reglas generales), 256 (revisión y oposición a los actos de recaudación) y 258 (actuaciones frente a los responsables) de la LGT.

El artículo 255 de la LGT dispone que:

«En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el capítulo V del título III de esta ley, salvo las especialidades establecidas en el presente título.

Una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del periodo voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta ley».

Con carácter general existe una remisión a las normas generales del procedimiento de recaudación del capítulo V del título III de la LGT. Se establece así la previsión expresa de que en los casos de tramitación del proceso penal sin suspensión de la actuación administrativa de liquidación tampoco existirá paralización de la acción recaudatoria, salvo aquellas especialidades previstas en el propio título VI de la LGT.

Con carácter específico, el artículo 255, párrafo segundo, completando lo anticipado por el artículo 253.1, párrafo quinto de la LGT, prevé que una vez que conste admitida la denuncia o querrela por el delito, la Administración tributaria procederá a requerir al obligado tributario la deuda tributaria contenida en la liquidación dictada, abriéndose con la notificación el periodo voluntario de pago, concediendo, como se ha dicho antes, los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de la LGT. En este sentido, es necesario recordar que el artículo 62.2 de la LGT dispone que:

«2. En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente».

Adicionalmente a cuanto antecede, hay que señalar que las actuaciones de embargo y enajenación de los bienes y derechos embargados realizados en el seno de la recaudación de liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública se van a ver afectadas por la normativa procesal jurisdiccional residenciada en el artículo 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Dicho precepto señala en sus apartados 2 y 3 que:

«2. Si, como consecuencia de las actuaciones desarrolladas por la Administración, hubiesen resultado embargados, bienes o derechos del encausado con anterioridad a la fecha del auto por el que se acuerde la suspensión, dichos embargos mantendrán su eficacia durante el plazo concedido a dicho encausado para formalizar la garantía que cubra las cantidades a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior o, en su caso, las que le resulten exigibles al mismo.

En todo caso el Ministerio Fiscal o la Administración perjudicada podrán solicitar al tribunal que se constituyan como garantía a efectos de la suspensión, los embargos ya

realizados o derechos reales que puedan constituirse sobre los bienes afectados por los mismos, de considerarse que dichos bienes garantizan de forma más adecuada el cobro que las garantías ofrecidas por el encausado. Particularmente, podrá hacerse tal solicitud cuando la suspensión se hubiese solicitado con dispensa total o parcial de garantías.

En el supuesto en que se hubiese acordado la suspensión con dispensa total o parcial de garantías, mantendrán su eficacia los ingresos realizados que hubiesen minorado las cuantías adeudadas, sin que los mismos resulten afectados por la retroacción a que se refiere el apartado 1 del presente artículo.

3. La Administración no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que la sentencia condenatoria que confirme total o parcialmente la liquidación, sea firme, salvo en los supuestos que a continuación se indican, en los que la enajenación deberá autorizarse por el tribunal.

- a) Cuando sean precederos.
- b) Si su propietario hiciera abandono de ellos o, debidamente requerido sobre el destino del efecto judicial, no haga manifestación alguna.
- c) De ser los gastos de conservación y depósito superiores al valor del objeto en sí.
- d) Cuando su conservación pueda resultar peligrosa para la salud o seguridad pública.
- e) Si se depreciaren por el transcurso del tiempo, aun cuando no sufran deterioro.

No serán susceptibles de enajenación los efectos que tengan el carácter de piezas de convicción y los que deban quedar a expensas del procedimiento, salvo que encuentren comprendidos en los supuestos a) y c) anteriores».

En los apartados reproducidos se relacionan una serie de limitaciones y previsiones respecto a los embargos y a la posterior enajenación de los bienes embargados adoptados en el procedimiento tributario cuando, en paralelo, se esté tramitando un procedimiento en sede jurisdiccional por delito contra la Hacienda Pública.

En este sentido, en relación con las actuaciones de embargo, las limitaciones derivan de la eventual suspensión de las actuaciones de ejecución que pueda adoptar el juez penal en virtud de lo dispuesto en el artículo 614 bis de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Abundando en lo anterior, se indica por la norma que el embargo adoptado en vía administrativa con carácter previo al auto de suspensión se mantendrá cautelarmente durante el plazo señalado para que el interesado deposite la correspondiente garantía de la suspensión.

En esta misma línea se reconoce que el Ministerio Fiscal o la Administración perjudicada podrán solicitar al tribunal la conversión de los embargos ya constituidos en garantía de la suspensión si se consideran adecuados. En concreto, si la suspensión se hubiese solicitado con dispensa

total o parcial de garantías. Si se hubiera acordado esta dispensa, hay que aclarar, como hace el precepto, que mantendrán su eficacia los ingresos realizados que hubieran minorado las cuantías debidas, sin que dichos ingresos puedan verse afectados por la retroacción de los efectos de la suspensión al momento de su solicitud a que hace referencia el apartado 1 del artículo 614 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

En cuanto a las limitaciones relativas a la enajenación de los bienes embargados, el apartado 3 del artículo 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal señala que solo se podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados cuando exista sentencia condenatoria firme que ratifique la liquidación dictada en vía administrativa. No obstante ello, dicha restricción es flexibilizada a través de una serie de supuestos señalados en el propio apartado 3 del artículo 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en los que, siempre previa la autorización del tribunal, podrá efectuarse la enajenación (bienes perecederos, abandonados, cuando los gastos de conservación o depósito exceden del valor del propio bien o derecho embargado, etc.). En ningún caso podrán enajenarse aquellos bienes y derechos que tengan el carácter de piezas de convicción o los que queden a expensas del procedimiento. Si bien, en estos últimos casos, se vuelve a reconocer que los bienes perecederos o aquellos en que los gastos de conservación o depósito exceden del valor del bien son susceptibles de enajenación en todo caso.

Por lo que respecta a la revisión, esto es, al régimen de impugnación de los actos del procedimiento de recaudación en estos supuestos que analizamos, el artículo 256 de la LGT dispone que:

«Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta ley, solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de esta ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley».

Con carácter general, es necesario reiterar lo ya apuntado con anterioridad respecto a la revisión de las liquidaciones y los demás actos y actuaciones del procedimiento administrativo seguido en los casos de delito contra la Hacienda Pública en los casos en que no exista suspensión de la vía administrativa –nuestro caso– y concretado en el artículo 254 de la LGT y en la disposición adicional décima de la LJCA. En resumen, que los actos del procedimiento de recaudación dictados para el cobro de la deuda tributaria en estos casos no podrán ser objeto de revisión ni en vía administrativa ni en vía jurisdiccional en el orden contencioso-administrativo.

No obstante, se establece la salvedad conocida ya pero que procede reiterar de nuevo, pues su importancia hace cual es la de que los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de la LGT serán revisables en vía administrativa con los procedimientos de revisión del título V de la LGT y, en su caso, en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, si bien limitándose los motivos de oposición que serán los previstos en el propio artículo 256 de la LGT (disp. adic. décima de la LJCA). A su vez, este precepto remite, recordemos, a los motivos previstos en distintos preceptos de la LGT. En concreto, los artículos 167.3 (motivos de oposición contra la providencia de

apremio), 170.3 (motivos de oposición contra la diligencia de embargo) y 172.1 segundo párrafo de la LGT (motivos de oposición contra el acuerdo de enajenación de bienes embargados). Pasamos seguidamente a reproducir, respectivamente, el texto de los preceptos citados:

Artículo 167.3 de la LGT:

«3. Contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Anulación de la liquidación.
- f) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada».

Artículo 170.3 de la LGT:

«3. Contra la diligencia de embargo solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación».

Artículo 172.1, segundo párrafo de la LGT:

«El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 112 de esta ley. En ese caso, contra el acuerdo de enajenación solo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo a los que se refiere el apartado 3 del artículo 170 de esta ley».

De forma sintética, y en lo que se refiere a las reglas de funcionamiento administrativo práctico a observar en la gestión de estos recursos interpuestos contra los actos del procedimiento recaudatorio desarrollado para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto

en el artículo 250.2 de la LGT, podrían distinguirse, en esencia, las situaciones y pautas de tramitación que a continuación comentaremos.

Si alguno de los motivos alegados en un recurso de reposición planteado tiene por objeto alguna de las cuestiones sustanciadas en el proceso penal o se dirige contra algún otro acto recaudatorio distinto de los anteriores (apremio, embargo y acuerdo de enajenación) su destino deberá ser la inadmisión, indicándole al recurrente que se dirija al juez penal para hacer valer su pretensión. De igual manera, cuando se invoquen dichos motivos pero el soporte de la impugnación sea una reclamación económico-administrativa, el órgano económico-administrativo será quien resuelva en el mismo sentido, a nuestro juicio. Pudiendo hacer uso el órgano de recaudación de la posibilidad prevista en el artículo 235.3 de la LGT, en su caso.

Cuando el acto objeto de impugnación sea la declaración de responsabilidad del artículo 258.1 de la LGT, solo se admitirá para ser tramitado el recurso de reposición si el objeto de la impugnación es el «alcance global» de la derivación, pues de plantear oposición a cuestiones distintas del alcance, entendemos que procedería también el archivo o inadmisión del mismo, con la consiguiente indicación al derivado reclamante de que dirija su oposición al acto al juez penal. De la misma manera, en el caso de que la citada impugnación se formalizara como reclamación económico-administrativa, el órgano competente actuaría de la misma manera prevista en el supuesto y párrafo anterior.

En relación con el nuevo supuesto de responsabilidad tributaria creado por el artículo 258 de la LGT, como se ha apuntado a modo de avance antes, recoge este un caso especial de responsabilidad solidaria, específico y propio de las liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública en el que no haya habido suspensión en la tramitación administrativa, es decir, la consabida regla, hoy general, de procedimiento. Dicho precepto determina que:

«1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada conforme a lo preceptuado en el artículo 250.2 de esta ley quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.

Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en este artículo, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

2. En relación con las liquidaciones a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, también resultarán de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 de esta ley.

3. En el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare la responsabilidad prevista en el apartado anterior solo podrá impugnarse el alcance global de la citada responsabilidad.

4. Si en el proceso penal se acordara el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables a que se refiere el apartado 1, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías.

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 68.8 de esta ley, en los supuestos de responsabilidad a que se refiere el apartado 1, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

6. La competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad en los supuestos regulados en los apartados 1 y 2 corresponderá al órgano de recaudación.

7. El plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados.

A las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad previsto en este artículo les será de aplicación lo previsto en el artículo 81.6 e) de esta ley».

En definitiva, nos podemos encontrar únicamente con dos supuestos de responsabilidad en el caso del supuesto propuesto:

- La de los causantes o los que hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso (art. 258.1 LGT). En esta situación podría encontrarse el administrador de la entidad al que alude el enunciado, debiendo tener muy presente y por ello merece recalcar que no se le podrá derivar responsabilidad en ningún caso al amparo de ninguno de los supuestos de responsabilidad tributaria contenidos en los artículos 42 y 43 de la LGT –excepción hecha del art. 42.2 de dicho texto legal–. Exclusivamente, se le podrá derivar por este supuesto específico, para lo cual es condición absolutamente imprescindible que se le haya imputado formalmente o condenado por la autoridad judicial penal.
- En segundo lugar, la propia de los responsables que lo sean de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42.2 de la LGT, puesto que el artículo 258.3 de la LGT no excluye la aplicación de los supuestos de responsabilidad de dicho precepto. Al contrario. Permite expresamente que concurren ambos. En este segundo supuesto de hecho de responsabilidad, la del 42.2 de la LGT, podrían encontrarse, en el caso que planteamos en el enunciado, las entidades de crédito en las que se hallan

las imposiciones y cuentas de la sociedad indicadas, ya en forma de depósito a la vista o a plazo, ya mediante otras fórmulas similares de captación u operaciones bancarias de pasivo, que ocultaran o incumplieran, dicho resumidamente, las hipotéticas órdenes de embargo que, en caso de iniciarse el procedimiento de recaudación en periodo ejecutivo, pudieran adoptarse por la Administración tributaria.

En este sentido, es necesario recordar que ese precepto, el 42.2 de la LGT, se refiere a supuestos de responsabilidad donde existe una especial «culpabilidad» del responsable por entorpecerse la acción ejecutiva de la Administración tributaria. En este sentido, el mismo dispone que:

«2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos».

Volviendo al supuesto específico y novedoso que instaura el artículo 258 de la LGT, el mismo contiene importantes previsiones en relación con el procedimiento administrativo a seguir, entre otras tantas cuestiones que resultan fundamentales. Así por ejemplo, la norma contiene una regla de atribución competencial, en cuya virtud, la facultad para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad, en los casos anteriores –en este y en el del 42.2 que puede observarse durante la tramitación administrativa en paralelo a la sustanciación en la vía penal–, corresponde al órgano de recaudación competente en función de las normas de organización específica (art. 258.6 LGT), por contraposición a lo dispuesto en el artículo 174.2 de la LGT, que no resultará aplicable en estos casos y que atribuye la competencia al órgano liquidador si «la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago» y al órgano de recaudación «en los demás casos».

De igual forma y constituyendo cuestión de importancia también, aunque la reviste en menor medida que la comentada en el párrafo anterior, encontramos en el precepto la indicación de que

los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en el artículo 258 de la LGT, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución (art. 258.1, párrafo segundo, LGT).

En cuanto a la impugnación de la declaración de responsabilidad, se permite la misma, obviamente, pero limitada ya que solo podrá cuestionarse el alcance global de la responsabilidad en caso de que sea recurrido dicho acuerdo, como también se ha expuesto ya antes.

Cuestión distinta es la revisión de la responsabilidad como consecuencia del resultado del procedimiento penal, de tal manera que si en el proceso se acordara el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables a que se refiere el apartado 1 del artículo 258, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y el reembolso del coste de las garantías y respecto de ellos no podrá, según entendemos, derivarse responsabilidad por ningún supuesto de los contenidos en los artículos 42 y 43, exceptuada la prevista en el 42.2, cuya declaración es permitida de manera expresa en los supuestos que, como en el caso planteado, son aquí objeto de análisis.

Es de agradecer la mención expresa –pues cualquier cuestión silenciada o no explicitada abrirá siempre debate sobre si se debe o puede acudir o no a las normas generales, por mucho que sean institutos tradicionales del derecho tributario– de la circunstancia consistente en que, en relación con los supuestos de responsabilidad del apartado 1 del artículo 258 de la LGT, se dispone que interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables, así como ello debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 68.8 de la LGT, a cuyo tenor:

«Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera.

La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan».

Capítulo aparte y especial reseña nos merece lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 258 de la LGT, lugar donde se residencian dos previsiones respecto del plazo del procedimiento de

declaración de responsabilidad y del plazo de vigencia de las medidas cautelares que pudieran adoptarse en el seno de dicho procedimiento y la extensión temporal de sus posibles prórrogas.

Por lo que hace al cómputo del plazo del procedimiento frente a responsables, se establece que se verá suspendido el mismo desde la presentación de denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal u órgano jurisdiccional competente hasta la imputación formal de los encausados. Ello nos lleva a pensar, aunque puede ser rebatida nuestra conclusión, que pudiera iniciarse el procedimiento antes de estar presente el presupuesto esencial de la imputación formal o condena, y suspenderse después, ya desde el propio momento del acuerdo de inicio del mismo (si se adopta remitido el expediente ya al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal) o posteriormente acto principiador de tal procedimiento, si es que el mismo tuvo lugar en el tiempo antes de la citada remisión o pase. Asimismo, entendemos también que la cuestión que se plantea aquí no es menor, dado que no se nos debe escapar que tales acuerdos de inicio –con propuesta y trámite de alegaciones– son en ocasiones acompañados de otro procedimiento, el tendente a la adopción de medidas cautelares, las cuales encuentran en ellos base jurídica de cara a prosperar, pese a que la dicción literal del artículo 41 de la LGT no es lo contundente que quizás sería deseable, al menos desde nuestro humilde parecer, en torno a este punto.

Siguiendo con el singular régimen de las medidas cautelares que pudieran adoptarse en el seno del procedimiento de declaración de responsabilidad hay una remisión general al nuevo párrafo e) del artículo 81.6 de la LGT que regula la eventual adopción de medidas cautelares durante la tramitación del procedimiento administrativo respecto de deudas tributarias vinculadas a delito donde no se haya suspendido dicho procedimiento. Dichas especialidades, en relación con la adopción de medidas cautelares, son explicadas a continuación.

Recordemos que la adopción de medidas cautelares durante la tramitación de un procedimiento de aplicación de los tributos en el cual se hubiera percibido la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública está permitida, con carácter general, en virtud de la disposición adicional decimonovena de la LGT que precisa que:

«En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.

De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de enjuiciamiento criminal».

En consecuencia, con carácter general, la Administración tributaria puede adoptar las medidas cautelares previstas siempre que sean notificadas al juez penal, a efectos de que este ejerza el debido control de las mismas, a cuyos efectos podrá resolver sobre su confirmación, modificación o levantamiento. Y es que el régimen jurídico de todas las medidas cautelares viene establecido en el artículo 81 de la LGT, si bien, para los supuestos de concurrencia de indicios del ilícito penal, presenta las peculiaridades que en ese precepto se establecen por mor de lo dispuesto en los apartados 6 e) y 8 del mismo, según el tipo de tramitación, respectivamente. Dicho régimen debe además entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 989 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que dispone:

«1. Los pronunciamientos sobre responsabilidad civil serán susceptibles de ejecución provisional con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

2. A efectos de ejecutar la responsabilidad civil derivada del delito o falta y sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones de la Ley de Enjuiciamiento Civil, el secretario judicial podrá encomendar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su caso, a los organismos tributarios de las haciendas forales las actuaciones de investigación patrimonial necesarias para poner de manifiesto las rentas y el patrimonio presente y los que vaya adquiriendo el condenado hasta tanto no se haya satisfecho la responsabilidad civil determinada en sentencia.

Cuando dichas entidades alegaren razones legales o de respeto a los derechos fundamentales para no realizar la entrega o atender a la colaboración que les hubiese sido requerida por el secretario judicial, este dará cuenta al juez o tribunal para resolver lo que proceda».

Una vez establecido que durante la tramitación del procedimiento administrativo en el que se hayan constatado indicios de delito fiscal también es posible adoptar medidas cautelares, vamos a analizar la adopción de dichas medidas en el seno de un procedimiento en el que no hay suspensión de actuaciones, que es el caso que nos ocupa. Así, en el caso de continuación en la tramitación del procedimiento se podrán adoptar medidas cautelares como se extrae implícitamente de la nueva redacción del artículo 81.6 e) de la LGT. Dicho precepto señala que:

«6. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de 24 meses desde su adopción.

Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de esta ley, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.

Las medidas a que se refiere este párrafo e) podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el artículo 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento».

Por consiguiente, y en cuanto al régimen jurídico aplicable, les resulta de aplicación la anteriormente reproducida disposición adicional decimonovena de la LGT con carácter principal. Dicha disposición establece una remisión general al régimen ordinario de las medidas cautelares señalado en la LGT, si bien con las peculiaridades señaladas en el propio artículo 81.6 e) de la LGT, de suerte que el artículo 81.8 da cobertura en derecho a los posibles acuerdos de adopción de medidas cautelares, sí, pero no en aseguramiento de la deuda tributaria (liquidada) *stricto sensu*, sino de las que tienen por misión hacer efectiva, impidiendo su frustración, la responsabilidad civil derivada del delito, concepto que no es otra cosa que la denominación que recibe aquella magnitud –la deuda tributaria– cuando la misma no se ha cuantificado mediante una liquidación tributaria. Expresado de otro modo, estas medidas del artículo 81.8 de la LGT no son las del caso 2 objeto de estas líneas, sino que quedan reservadas a los supuestos –los menos, por ser ahora la excepción a la regla general, tras la reforma de 2015– de tramitación de procedimientos inspectores en los que, apreciada la concurrencia de indicios de criminalidad o infracción penal, se suspende la tramitación, esto es, se remite al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al orden penal sin haberse liquidado administrativamente la deuda. Recordemos que, tal y como se ha venido indicando, esto sucederá ahora en contados, además de tasados, casos.

En relación con todo ello, debe también reiterarse que el control judicial se efectúa, cuando se solicite la suspensión a que se refiere el artículo 305.5 del CP (recuérdese que a la suspensión a que se refiere es la referida a las actuaciones dirigidas al cobro de la liquidación). En este caso, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al órgano jurisdiccional competente, manteniéndose dichas medidas hasta que este último adopte una decisión acerca de las mismas que puede ser el mantenimiento o el levantamiento.

El plazo de duración o mantenimiento de las medidas cautelares del caso que ahora es objeto de resolución no será el señalado con carácter general en el artículo 81.6, párrafo primero de la LGT –el de 6 meses ampliables por 6 meses más como máximo–, sino que se podrá ampliar de forma motivada hasta un total de 18 meses más como máximo –prórroga o periodo de ampliación máximo– para el caso de que se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de la ley, de manera que una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo

250.2 de la misma, podrá operarse esa ampliación del plazo mediante acuerdo motivado sin que la ampliación total, como decimos, pueda exceder, de 18 meses. Si se adoptaran estas durante la tramitación ya iniciada del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta ley o tras su conclusión, sus efectos cesarán en el plazo máximo y no ampliable— de 24 meses desde su adopción.

Adicionalmente, hay que decir si dichas medidas pueden convertirse también, según se prevé, en embargos, una vez que se haya iniciado el procedimiento de apremio referido a la liquidación dictada. Asimismo, el resto de cuestiones del régimen jurídico aplicable a las medidas cautelares adoptadas en estos casos será el general de la LGT.

Como colofón al estudio del caso, procedería comentar algunas de las particularidades propias de la gestión recaudatoria de este tipo de deudas, las liquidaciones vinculadas a delito, las cuales conservan en todo momento, desde que nacen hasta que se confirman, en caso de que así finalmente sea, por el órgano judicial, su naturaleza de deudas tributarias pese a su conexión o vinculación con el delito.

Así por ejemplo, entre otras cuestiones, repárese en que la deuda liquidada de referencia, esto es, liquidada de acuerdo con los artículos 250.1 y 253 de la LGT, al ser una deuda tributaria en sentido propio y estricto, podrá ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento de pago si reúne las condiciones generales previstas en la normativa vigente, es decir, lo dispuesto en el artículo 65 de la LGT. Como nota singular, puede mencionarse que dado que los artículos 253.1, párrafo 5.º, y 255, párrafo 3.º, de la LGT, retrasan el comienzo del periodo voluntario de ingreso de las liquidaciones vinculadas a delito hasta la debida formalización de la imputación de los deudores en el proceso penal, se infiere del mismo que si una solicitud de fraccionamiento se cursara después de la notificación de la liquidación citada pero antes de la finalización del plazo de ingreso del artículo 62.2 de la LGT abierto con el requerimiento de pago de la deuda liquidada que efectuará el órgano de recaudación, la solicitud se entenderá efectuada en periodo voluntario a efectos de lo contemplado en el artículo 65.5 de la LGT, por lo que su presentación impedirá el inicio del periodo ejecutivo.

Por lo demás y conforme se ha indicado antes, una vez se tenga constancia del inicio del proceso penal por la admisión a trámite de la denuncia o querrela por el juez penal, el órgano de recaudación procederá a notificar al sujeto pasivo el inicio del periodo voluntario de ingreso (art. 255, párrafo 3, LGT), requiriéndole de pago y convirtiéndose en ese momento la liquidación vinculada al delito del artículo 250.2 de la LGT en un acto exigible. En caso de no producirse el pago de la liquidación por parte del obligado tributario, como sucede en el resto de deudas de naturaleza tributaria, se iniciarán frente a él las actuaciones ejecutivas pertinentes para el cobro de la misma, actuaciones que, conforme al artículo 255 de la LGT, se regirán por las normas generales establecidas en el capítulo V del título III de la LGT, salvo las especialidades establecidas en el título VI. Básicamente y como fácilmente se adivina, se iniciará el procedimiento de apremio, mediante la notificación de la providencia del mismo nombre, en cuanto título que permite su iniciación, con todos los efectos que esa actuación conlleva, incluidos los recargos e intereses de demora previstos en los artículos 26 y 28 de la LGT. Tanto el apremio como el cobro de estas deudas derivadas de liquidaciones del artículo 253 de la LGT siguen la misma secuencia temporal que el procedi-

miento administrativo de ejecución ordinario, desarrollado en los artículos 70 y siguientes del Reglamento General de Recaudación (RGR).

Si antes de procederse al cobro íntegro de la deuda o a la enajenación definitiva de los bienes embargados (por la previsión contenida en el art. 621 ter.3 LECrim.) existe posibilidad de compensar la deuda liquidada vinculada al delito con algún crédito reconocido por devoluciones acordadas a favor del obligado tributario, y siempre y cuando concurren los requisitos que al efecto recogen los artículos 71 y siguientes de la LGT, procederá reconocer sus efectos conforme al régimen general de la compensación previsto y que encuentra su desarrollo reglamentario en los artículos 55 a 59 del RGR.

Finalmente, en cuanto al régimen aplicable en materia de devengo de intereses de demora y de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar el cobro de estas deudas, la naturaleza tributaria de las mismas, de las liquidaciones vinculadas a delito, no impone especialidad alguna en este terreno concreto, por lo que será de aplicación el mismo régimen jurídico y de general aplicación que rige para el resto de las deudas tributarias.

EL GRADO ACTUAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE ENTRE LAS LEGISLACIONES DE ESPAÑA Y CANADÁ: UN CASO BASADO EN EL ANÁLISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA PYME DEL SECTOR VITIVINÍCOLA

Fernando Gracia-Sarubbi

*Profesor de la Universidad Europea, Madrid
Licenciado en Administración y Dirección de Empresas.
Universidad de Buenos Aires (UBA), Argentina*

César Antonio San Juan Pajares

*Profesor de la Universidad Europea, Madrid
Doctor en Economía Financiera.
Universidad Complutense de Madrid*

Deirdre Taylor

*Profesor of the Accounting Department, Ted Rogers School of Management.
School of Accounting and Finance. Ryerson University, Canadá*

Ángel Rodríguez-López

*Profesor de la Universidad Europea y de la Universidad Complutense
Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad Complutense de Madrid*

EXTRACTO

El objetivo de este trabajo es analizar el grado de armonización contable internacional, a través de la comparación simulada del ciclo contable y el balance final de una misma empresa sometida a las regulaciones nacionales de España y Canadá. Partiendo de los mismos elementos patrimoniales y realizando las mismas operaciones, se aplican las regulaciones nacionales de ambos países para comparar, al final de un ciclo contable, el balance resultante. La compañía sometida a esta comparación es una bodega de tamaño medio, basada en la empresa real *Bodegasmisquevinos*, dedicada a la producción de vinos en Castilla-La Mancha. Una vez analizados los resultados de esta comparación, se concluye que ambas regulaciones, aun perteneciendo a entornos económicos muy diferentes y partiendo de regulaciones propias dispares, presentan en la actualidad un alto grado de armonización contable. Esta circunstancia es debida a la influencia de la normativa IFRS internacional, incorporada parcialmente en ambos países.

Palabras claves: armonización contable, normativa contable y Normas Internacionales de Información Financiera.

Fecha de entrada: 08-06-2016 / Fecha de aceptación: 10-06-2016

THE CURRENT STATUS OF ACCOUNTING HARMONIZATION BETWEEN THE STANDARDS OF SPAIN AND CANADA

Fernando Gracia-Sarubbi

César Antonio San Juan Pajares

Deirdre Taylor

Ángel Rodríguez-López

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the international accounting level of harmonization through the comparative simulation of the accounting cycle and the financial statements of a company, under national regulations of Spain and Canada. Starting with the same assets and performing the same transactions, the national regulations are applied in both countries in order to compare, at the end of an accounting cycle, the resulting financial statements. The chosen company for this comparison is a medium-sized winery, based on real company, from Castilla-La Mancha, called *Bodegasmasquevinos*. After the analysis of the outcomes of this comparison, the conclusion is that both regulations, belonging to very different economic environments and following a very different evolution, offer a high degree of accounting harmonization. This circumstance is due to the influence of international accounting standards, considered in both countries.

Keywords: accounting harmonization, accounting standards and International Financial Reporting Standards.

Sumario

1. Introducción
2. Marco legislativo
 - 2.1. Normativa contable vigente en España
 - 2.2. Normativa contable vigente en Canadá
3. Caso práctico
4. Resultados y conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

La armonización contable es un proceso de ámbito internacional que trata de impulsar el acercamiento de las normativas financieras nacionales hacia un modelo común. Diversos autores, como LÓPEZ (2002), PALACIOS *et al.* (2005), KATSUMI (2010) o NOBES *et al.* (2010) han propugado la necesidad de impulsar el proceso, mostrando sus ventajas tanto para las propias empresas como para sus grupos de interés.

El *International Accounting Standard Board* ha liderado este proceso a través de la emisión de estándares contables aceptados en la mayoría de los países avanzados, denominados *International Financial Reporting Standards* (IFRS) o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en su traducción española.

La mayoría de los países, a excepción notable de Estados Unidos, que mantiene el uso de las US GAAP, ha modificado progresivamente sus legislaciones contables para adaptarlas al modelo internacional. Este proceso facilita la internacionalización de las empresas y evita duplicidades en la información financiera, mejorando la calidad y comparabilidad de los estados financieros.

En este trabajo se profundiza en el conocimiento del grado actual de armonización contable internacional, a través de un caso simulado que utiliza las legislaciones contables de España y Canadá.

La elección de estos dos países se sustenta en tres razones:

En primer lugar, Canadá y España se encuentran en entornos económicos y sociales diferentes. La legislación canadiense ha estado fuertemente determinada por su influencia británica, inicialmente, y más tarde por Estados Unidos. La influencia de la legislación contable española ha venido marcada por la adaptación de las directivas financieras europeas, sobre todo en los últimos años. Esta diferencia de contexto resulta interesante a la hora de analizar el grado actual de cercanía de sus normativas contables.

En segundo lugar, ambos países mantienen relaciones comerciales crecientes, por lo que el análisis de sus legislaciones puede resultar útil para las empresas españolas que puedan dirigir su estrategia de internacionalización hacia Canadá. El próximo acuerdo comercial de libre comercio entre Canadá y Europa (CETA) probablemente aumente la presencia de nuestras empresas en Canadá y su interés por las consecuencias contables de tal estrategia.

Por último, la elección se basa también en la clasificación propuesta por NOBES (2010), que diferencia grupos de países a partir de la legislación contable anterior al proceso de adaptación a

las IFRS. En esa clasificación Canadá y España pertenecen a grupos diferentes, siendo, *a priori*, mayores las discrepancias entre sus normativas contables.

Para llevar a cabo la comparación de las normas de valoración y su influencia en la elaboración de los estados financieros se propone un caso práctico con las siguientes características:

Una empresa española dedicada a la producción de vino se plantea la posibilidad de expandir su actividad y producir también en Canadá, país en el que ya cuenta con algunos clientes. La empresa sabe que la normativa contable canadiense es diferente a la española, pero quiere conocer en detalle cuáles son las diferencias para su tipo de negocio. Particularmente, está interesada en el impacto que tendría sobre los estados financieros someterse a dicha regulación, una vez decidida la entrada en aquel mercado.

Para realizar la comparación, la empresa española ofrece su balance de situación a fecha 31 de diciembre de 2014 y las transacciones que tienen lugar en el año 2015. Sobre la base de estas dos fuentes de información, se registran los correspondientes asientos contables y se elabora el balance de situación a 31 de diciembre de 2015, utilizando primero la normativa española y después la canadiense.

El artículo comienza con el marco legislativo vigente en ambos países. Posteriormente, se ofrecen los datos iniciales del caso, esto es: balance a 31 de diciembre de 2014 y listado de transacciones del año 2015. A continuación, se ofrece el listado de las transacciones equivalentes que realizaría la empresa en Canadá, con dos diferencias importantes respecto al modelo español: el impuesto indirecto, diferente al IVA español; y los precios, que figuran en dólares canadienses. Una vez realizados los asientos pertinentes utilizando ambas normativas, se ofrecen los estados financieros finales. El trabajo termina con las principales conclusiones obtenidas derivadas del análisis del caso práctico.

2. MARCO LEGISLATIVO

Según plantea THORNTON (2015), Canadá utiliza desde 2011, fecha en la que realizó una importante reforma de su normativa contable, dos marcos conceptuales distintos: por un lado, ASPE¹, más bien clásico, basado en transacciones y, por otro, las NIIF², basado en las valoraciones de los elementos del activo y pasivo. El primero se aplica a empresas no cotizadas en tanto que el segundo a empresas cotizadas.

España, por su parte, a partir de los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, sigue una normativa contable basada en las regulaciones de la Unión Europea, que, a su vez, están basadas en la normativa contable internacional.

¹ ASPE: *Accounting Standards for Private Enterprises*.

² NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera.

2.1. NORMATIVA CONTABLE VIGENTE EN ESPAÑA

España sigue el sistema legal continental europeo. La contabilidad española ha sido siempre regulada por ley, adaptando las directivas de la Unión Europea en estos últimos años. La normativa contable actual considera el concepto de valor razonable y separa la contabilidad de aspectos puramente fiscales. Dada la tendencia de las empresas españolas a participar con mayor presencia en los mercados de capitales, el uso de la información contable por los inversores se ha vuelto más importante.

La legislación contable española está compuesta por las directivas europeas, la normativa internacional y los dos reales decretos antes mencionados que contienen el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pymes, respectivamente.

El Real Decreto 1515/2007³ aprueba el Plan General de Contabilidad de Pymes (PGC Pymes), creando un cuerpo regulador de aplicación específica para este tipo de empresas. Se compone de cinco partes, precedidas por una introducción hacia los conceptos básicos incluidos y puntualizando las diferencias más importantes con el PGC⁴. El mismo podrá ser utilizado por cualquier empresa que reúna por dos años consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las siguientes situaciones:

- Los activos totales no deben ser superiores a 2.800.000 euros.
- La cifra anual de negocios no podrá superar los 5.700.000 euros.
- El número medio de trabajadores no estará por encima de 50.

Las empresas que no cumplan con dos de las circunstancias antes mencionadas durante dos años consecutivos a la fecha de cierre de cada uno de ellos tendrán que dejar de aplicar esta normativa.

2.2. NORMATIVA CONTABLE VIGENTE EN CANADÁ

Las normas de contabilidad en Canadá se recogen en dos manuales, conocidos como «CICA⁵ Handbook-Accounting⁶» y «CICA Public Sector Accounting Handbook» (Manual CICA de Contabilidad y el Manual CICA de Contabilidad del Sector Público). Después de la transición a las NIIF, el primero de los manuales mencionado anteriormente tuvo que ser modificado. La nueva estruc-

³ Tanto el Real Decreto 1514/2007 como el Real Decreto 1515/2007 son la consecuencia natural de la transición española hacia la normativa internacional.

⁴ PGC: Plan General de Contabilidad (*General Accounting Plan*).

⁵ CICA: *Canadian Institute of Chartered Accountants*.

⁶ Desde noviembre de 2013, su nombre ha cambiado por el de CPA Canada Handbook-Accounting.

tura se compone de cinco partes. La parte I comprende las NIIF que son de aplicación obligatoria por parte de las empresas cotizadas. La parte II se refiere a las empresas no cotizadas que tienen la opción de no aplicar las NIIF, con un nuevo conjunto de normas simplificadas: ASPE. La parte III se dedica a organizaciones sin fines de lucro, que también tienen la opción de aplicar esta normativa o las NIIF. La parte IV está destinada a regular los planes de pensiones. Por último, la parte V establece instrucciones sobre la adaptación de las normas que se aplicaban con anterioridad a 2011.

El *Accounting Standards Board* canadiense (AcSB) define *empresa no cotizada* a aquella empresa que reúna las siguientes características:

- No haya emitido (ni esté en proceso de emisión) instrumentos de pasivos financieros o de capital que puedan participar en mercados públicos de valores.
- No mantenga activos fiduciarios a favor de terceros como una de sus principales actividades.

Al ser la empresa elegida en este trabajo, una *pyme* en España y una *empresa no cotizada* en Canadá, se han utilizado las normativas PGC Pymes y ASPE respectivamente.

3. CASO PRÁCTICO

En virtud del futuro «Acuerdo Económico y Comercial Global entre Canadá y la Unión Europea», más conocido como CETA⁷, el potencial de relaciones internacionales de tipo comercial aumenta. Una vez en marcha, las oportunidades de negocio para las empresas europeas en Canadá serán más factibles. En este contexto, una pequeña empresa española del sector vitivinícola, motivada por este acuerdo económico, se plantea la posibilidad de establecerse en ese país norteamericano, desarrollando una empresa similar en la región del Niágara, provincia de Ontario, con la idea de producir allí sus vinos.

Una vez informados al respecto, sus propietarios saben que la implantación de la empresa en Canadá supondrá la utilización de la normativa contable local, más conocida como ASPE.

Para conocer el efecto de la aplicación de otra normativa diferente a su norma habitual, se plantean simular un ciclo contable a partir del último balance de situación aprobado⁸. Tomando este documento como balance inicial, se ha supuesto una serie de transacciones que se irán sucediendo

⁷ CETA: *Comprehensive Economic and Trade Agreement*. Recientemente negociado, una vez aplicado, se otorgará a las empresas de la Unión Europea y Canadá, más y mejores oportunidades de negocio, así como nuevos puestos de trabajo, en ambos lados del Atlántico.

⁸ Los datos del balance y de las operaciones del año se basan en los valores de los elementos patrimoniales de una empresa real: Bodegasmasquevinos, de Castilla-La Mancha.

a lo largo del siguiente año. En la **tabla n.º 1** se observa el balance inicial al 31 de diciembre de 2014, en tanto que en la **tabla n.º 2** las transacciones llevadas a cabo durante el ejercicio 2015.

Tabla n.º 1. Balance al 31 de diciembre de 2014

Activo	
Inmovilizado intangible (1)	0
Inmovilizado material	11.162.000
Total activo no corriente	11.162.000
Existencias	5.900.000
Deudores comerciales	1.600.000
Otros deudores	3.406.300
Tesorería	1.050.313
Total activo corriente	11.956.613
Total activo	23.118.613
(1) Este epígrafe tiene importe cero debido a que los elementos correspondientes se encuentran, con fecha 31 de diciembre de 2014, totalmente amortizados.	
Fuente: elaboración propia.	

Pasivo y patrimonio neto	
<i>Patrimonio neto</i>	
Capital	14.200.000
Prima de emisión	4.801.136
Reserva legal	125.120
Otras reservas	1.200.284
Resultado del ejercicio	37.000
Total patrimonio neto	20.363.540
.../...	

Pasivo y patrimonio neto	
.../...	
<i>Pasivo</i>	
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	1.920.662
Total pasivo no corriente	1.920.662
Provisiones	2.300
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	182.110
Deudas financieras a corto	200.000
Acreeedores comerciales	350.000
Acreeedores	100.000
Total pasivo corriente	834.410
Total pasivo	2.755.073
Total patrimonio neto + pasivo	23.118.613
Fuente: elaboración propia.	

La información complementaria al balance es la siguiente:

- a) El único activo intangible de la empresa es un programa informático que se encuentra totalmente amortizado.
- b) El inmovilizado material ofrece la siguiente situación:

	Vida útil	Valor	Amortización anual	Amortización acumulada	
Terrenos	-	3.000.000	-	-	
Maquinaria	10	900.000	90.000	180.000	Amortizada 2 años
Edificios	50	7.000.000	140.000	1.120.000	Amortizada 8 años
Mobiliario	10	100.000	10.000	10.000	Amortizado 1 año
					.../...

	Vida útil	Valor	Amortización anual	Amortización acumulada	
.../...					
Vehículos	5	130.000	26.000	26.000	Amortizados 1 año
Instalaciones técnicas ..	10	420.000	42.000	252.000	Amortizadas 6 años
Barricas	10	3.000.000	300.000	1.800.000	Amortizadas 6 años
Ordenadores	3	30.000	10.000	30.000	Totalmente amortizados
		14.580.000	618.000	3.418.000	11.162.000

c) Las existencias se componen de productos en curso (botellas de vino) según el siguiente detalle (número de botellas y precio unitario):

Añada 2013: 400.000 botellas	7,5	3.000.000
Añada 2014: 500.000 botellas	5,8	2.900.000
Total		5.900.000

- d) Los derechos de cobro provienen de ventas a plazo. Incluyen un deterioro valorado en 25.000 euros por un alto riesgo de incobrabilidad respecto de un cliente. La empresa utiliza el método de seguimiento individualizado de clientes.
- e) En otros deudores se incluye Hacienda Pública deudora por IVA.
- f) Las reservas se componen de reserva legal (125.120 €) y reservas voluntarias (1.200.284 €).
- g) El principal del préstamo bancario es 3.000.000 de euros destinado a la compra de barricas en 2009, a 15 años con el 6% anual. Han pasado 5 años. Una parte de esa deuda es de corto plazo (182.110,40 €) y el resto es de largo (1.920.662,78 €).
- h) La provisión por responsabilidades se ha constituido por un juicio de empleados despedidos que presentaron una demanda judicial.
- i) La deuda financiera a corto plazo se corresponde con un contrato de futuros comprometiéndose la empresa a vender 100.000 botellas a 15 euros c/u, el 31 de octubre de 2016. El comprador tiene la opción de compra en tanto que la empresa tiene la obligación de vender al precio pactado. A 31 de diciembre de 2014 el precio de la botella de vino ha bajado a 13 euros/u. Esta nueva valoración genera una deuda de 200.000 euros.

- j) La deuda por acreedores comerciales es por la compra de la materia prima: uva.
- k) Los otros pasivos corrientes corresponden a una deuda con un proveedor de inmovilizado (maquinaria).

Tabla n.º 2. **Transacciones correspondientes al año 2015 (PGC Pymes)**

1	Asiento de apertura.
2	Compra de materia prima: uva, 500 toneladas a 1.060 euros/T. (IVA 21 %).
3	Los salarios del personal afectado a la actividad ascienden a 1.600.000 euros. Retención IRPF 18 %. La Seguridad Social a cargo de los empleados es del 4,7 % y del empleador 22 %.
4	Compra de 600 toneladas de uva a 1.060 euros/T.
5	Comienza la producción de la añada 2015 con 800.000 botellas. Se consume toda la materia prima.
6	Los gastos relacionados con la producción, añejamiento, etc., de botellas ascienden a 2.550.000 euros.
7	Se imputan los gastos (6) anteriores a las 400.000 botellas en curso del 2013, a las 500.000 botellas en curso del 2014 y a las 800.000 botellas del 2015.
8	Durante el 2015 se terminan 400.000 botellas (las del 2013), que están listas para su comercialización.
9	De las 400.000 botellas anteriores se venden 300.000 a 14 euros c/u.
10	Otros salarios no relacionados directamente con la producción ascienden a 180.000 euros.
11	No se ha decidido qué hacer con los resultados del 2014 por lo que se dejan como remanente, tras la correspondiente dotación a reserva legal.
12	El 30 de septiembre la empresa cierra un contrato con una agencia de publicidad por una campaña con un horizonte temporal de un año por 600.000 euros.
13	2.300 es la provisión por un litigio debido a un vertido. En octubre de 2015 el fallo final es que la empresa debe pagar 1.900 euros.
14	El cliente, que ofrecía evidencias significativas de insolvencia, ha pagado parte de su deuda (10.000 €), declarándose incobrable la diferencia restante.
15	Con respecto a la opción <i>call</i> que generó la deuda financiera, la situación es la siguiente: el precio de las botellas a 31 de diciembre de 2015 es de 14 euros.
	.../...

.../...	
16	Según las condiciones y fechas pactadas pagamos al proveedor el 60 % de la deuda.
17	Se paga el 50 % de la deuda con el proveedor de la maquinaria.
18	Cobramos al cliente de la operación n.º 9, practicándole un descuento por pronto pago del 5 %.
19	Pago de la deuda financiera con el banco.
20	Conversión de largo a corto plazo en relación con la deuda mencionada en la operación anterior.
21	Las existencias al cierre del ejercicio ofrecen el siguiente detalle: a) las existencias en curso suman 8.228.000; b) los productos terminados corresponden a 100.000 botellas valoradas en 920.000.
22	Amortización del inmovilizado material.
23	La empresa detecta que el valor recuperable de la maquinaria a 31 de diciembre de 2015 es de 590.000 euros.
24	Liquidación del IVA.
25	Asiento de cierre.
Fuente: elaboración propia.	

La evolución de las existencias de la empresa durante el ejercicio 2015 queda reflejada en la **tabla n.º 3**. Se puede observar la producción en proceso inicial, su evolución durante el año 2015 y la descripción de su situación final, al 31 de diciembre de 2015. Lo mismo ocurre con las botellas de vino que forman parte de los productos terminados.

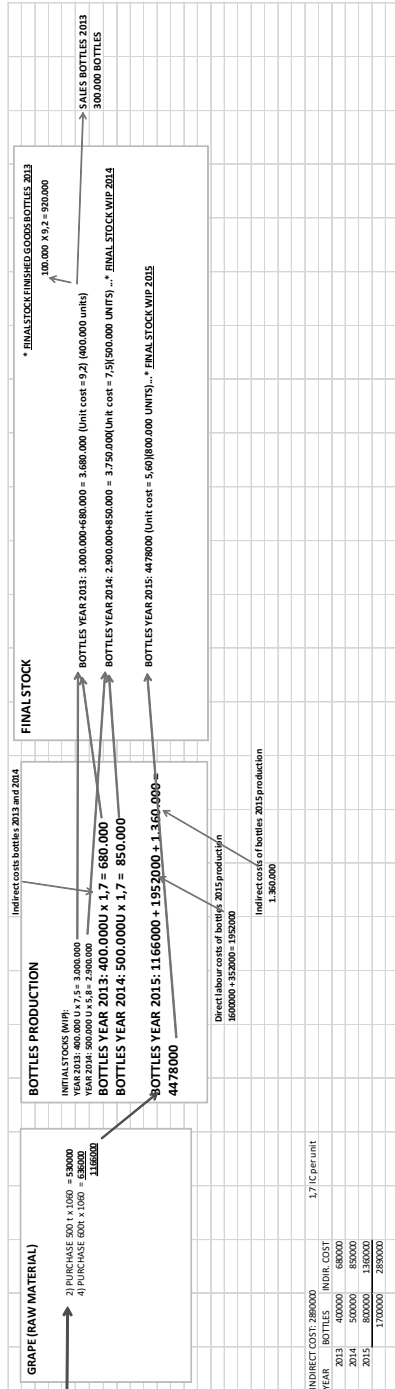
Tabla n.º 3. Evolución de las existencias

Producción en curso a 31 de diciembre de 2014				
Añada	Botellas	Precio unitario	Total	
2013	400.000	7,5	3.000.000	
2014	500.000	5,8	2.900.000	
			5.900.000	
.../...				

.../...				
Imputación costes de la producción en curso durante 2015				
Añada	Botellas	Precio unitario	Total	
2013	400.000	9,2	3.680.000	(7,5 + 1,7 = 9,2)
2014	500.000	7,5	3.750.000	(5,8 + 1,7 = 7,5)
2015	800.000	5,5975	4.478.000	
			11.908.000	
Producción en curso a 31 de diciembre de 2015				
Añada	Botellas	Precio unitario	Total	
2014	500.000	7,5	3.750.000	(5,8 + 1,7 = 7,5)
2015	800.000	5,5975	4.478.000	
			8.228.000	
Botellas terminadas en 2015				
Añada	Botellas	Precio	Total	
2013	400.000	9,2	3.680.000	
2013 ventas	-300.000	9,2	-2.760.000	
	100.000		920.000	
Fuente: elaboración propia.				

La descripción del proceso productivo se puede verificar en la **tabla n.º 4**. En ella, se observan los costes acumulados en las botellas al inicio del ejercicio 2015, así como también los costes que se le incorporan a las mismas durante el citado ejercicio. Se trata de 400.000 botellas que están en proceso desde el año 2013 y 500.000 que se han elaborado en 2014. Ambas producciones se verán incrementadas por los costes indirectos propios del año en curso. Paralelamente, se inicia el proceso de 800.000 nuevas unidades, incorporándoles la materia prima uva, los costes de mano de obra directa y los costes indirectos respectivamente.

Tablan.º 4



Tras registrar⁹ todas las transacciones enumeradas en la **tabla n.º 2**, se elabora el balance a 31 de diciembre de 2015, expuesto en la **tabla n.º 5**.

Tabla n.º 5. **Balance a 31 de diciembre de 2015**

Activo	
Inmovilizado intangible	0
Inmovilizado material	10.514.000
Total activo no corriente	10.514.000
Existencias	9.148.000
Deudores comerciales	1.600.000
Otros deudores	3.546.160
Periodificaciones a corto plazo	450.000
Tesorería	3.097.742
Total activo corriente	17.841.902
Total activo	28.355.902
Fuente: elaboración propia.	

Pasivo y patrimonio neto	
Capital	14.200.000
Prima de emisión	4.801.136
Reserva legal	128.820
Otras reservas	1.200.284
Remanente	33.300
	.../...

⁹ No se ofrece en este trabajo los libros diario y mayor correspondientes dada su extensión. Se encuentran disponibles a petición de cualquier interesado.

Pasivo y patrimonio neto	
.../...	
Resultado del ejercicio	198.795
Total patrimonio neto	20.562.335
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	1.727.414
Total pasivo no corriente	1.727.414
Provisiones	0
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	193.249
Acreedores comerciales	704.344
Pasivos financieros a corto	150.000
Otros pasivos corrientes	5.018.560
Total pasivo corriente	6.066.153
Total pasivo	7.793.567
Total patrimonio neto + pasivo	28.355.902
Fuente: elaboración propia.	

Así, obtenida la información de acuerdo a la normativa española, más concretamente, utilizando el PGC Pymes (2007), se aplica, bajo los mismos supuestos, la normativa canadiense para este tipo de empresa: ASPE.

Debe considerarse la existencia de tres factores que causarán diferencias no relacionadas con las normas de valoración, sino con aspectos propios de las relaciones comerciales internacionales. Estos factores son las diferencias de precios de la materia prima, el tipo de cambio y el tipo de gravamen del impuesto al consumo.

Para evitar el sesgo del primer factor se decide utilizar los mismos precios de compra y venta¹⁰ en ambos países. Para el segundo de ellos, se opta por realizar las transacciones utili-

¹⁰ Los precios de venta para las transacciones entre los agricultores (uva) y los productores de vino están regulados por la «Grape Growers of Ontario».

Los precios de venta de las botellas de vino en la provincia de Ontario están controlados por el Liquor Board of Ontario (LCBO).

zando un tipo de cambio constante entre el dólar canadiense y el euro¹¹. Estas consideraciones permitirán eliminar sesgos producidos por otros factores ajenos a las diferencias entre las normativas contables.

El tipo impositivo aplicable para el impuesto al consumo generará diferencias en los estados contables finales. Mientras en España se aplica el IVA al 21 %, en Canadá se hace lo propio con el HST¹², a un tipo impositivo del 13 %.

No todas las transacciones españolas han podido ser planteadas del mismo modo en Canadá, por las características propias de la normativa canadiense. Las mismas serán mencionadas oportunamente. En la **tabla n.º 6** se listan las transacciones que llevará a cabo la empresa en Canadá.

Tabla n.º 6. Las transacciones correspondientes al año 2015 (ASPE)

1	Asiento de apertura.
2	Compra de materia prima: uva, 500 toneladas a \$1.503 CDN/T. (HST 13 %).
3	Los salarios del personal afectado a la actividad ascienden a 2.269.120 CND. Retención impuesto sobre la renta 25 %. La Seguridad Social a cargo de los empleados es del 1,97 % y del empleador 7,6 %.
4	Compra de 600 toneladas de uva a \$ 1.503 CDN/T.
5	Comienza la producción del 2015 con 800.000 botellas. Se consume toda la materia prima.
6	Los gastos relacionados con la producción, añejamiento, etc., de botellas asciende a \$ 3.616.410 CDN.
7	Se imputan los gastos (6) anteriores a las 400.000 botellas en curso del 2013, a las 500.000 botellas en curso del 2014 y a las 800.000 botellas iniciadas en 2015.
8	Durante el 2015 se terminan 400.000 botellas (correspondientes a la añada 2013), que están listas para su comercialización.
9	De las 400.000 botellas anteriores se venden 300.000 a \$ 19,85 CDN c/u.
	.../...

¹¹ El tipo de cambio está basado en la media de los tipos de cambio para el año 2015 establecidos por el Bank of Canada. El tipo de cambio aplicado es 1 EUR = 1,4182 CDN.

¹² HST: *Harmonized Sales Tax*.

.../...	
10	Otros salarios no relacionados directamente con la producción ascienden a \$ 255.276 CDN.
11	El 30 de septiembre la empresa cierra un contrato con una agencia de publicidad por una campaña con un horizonte temporal de un año por \$ 850.920 CDN.
12	Respecto de la provisión por un litigio debido a un vertido, en octubre 2015 el fallo final es que la empresa debe pagar \$ 2.694,58 CDN.
13	El cliente que ofrecía evidencias significativas de insolvencia ha pagado parte de su deuda (\$ 14.182 CDN), declarándose incobrable la diferencia restante.
14	Con respecto a la opción <i>call</i> que generó la deuda financiera, la situación es la siguiente: el precio de las botellas al 31 de diciembre de 2015 es de \$ 19,85 CDN.
15	Según las condiciones y fechas pactadas se paga al proveedor el 60 % de la deuda.
16	Se paga el 50 % de la deuda con el proveedor de la maquinaria.
17	Se cobra al cliente de la operación n.º 9, practicándole un descuento por pronto pago del 5 %.
18	Pago de la deuda financiera con el banco.
19	Conversión de largo a corto plazo en relación con la deuda bancaria.
20	Las existencias al cierre del ejercicio ofrecen el siguiente detalle: a) las existencias en curso suman 11.342.196 CDN; b) los productos terminados corresponden a 100.000 botellas valoradas en 1.340.744 CDN.
21	Amortización del inmovilizado material.
22	La empresa detecta que el valor recuperable de la maquinaria a 31 de diciembre de 2015 es de 836.738 CDN.
23	Liquidación del HST.
24	Asientos de cierre.
Fuente: elaboración propia.	

Del mismo modo que en el caso español, una vez procesadas las transacciones de la tabla n.º 6, se elabora el balance final a 31 de diciembre de 2015, que aparece en la tabla siguiente (n.º 7):

Tabla n.º 7. Balance sheet at 31-12-2015

Assets (Activo)	\$ CDN
<i>CURRENT ASSETS (ACTIVO CORRIENTE)</i>	
Cash and Cash Equivalents (Tesorería)	4.045.134,1
Trade receivables (Deudores comerciales)	2.269.120,0
Other receivables (Otros deudores)	4.776.157,2
Prepaid expenses (Gastos anticipados)	638.190,00
Inventories: Work in progress (Producción en curso)	11.342.196,3
Inventories: Finished goods (Productos terminados)	1.304.744,0
TOTAL CURRENT ASSETS (Total activo corriente)	24.375.541,6
<i>NON-CURRENT ASSETS (ACTIVO NO CORRIENTE)</i>	
Property, plant and equipment (Inmovilizado material)	
Land (Terrenos)	4.254.600,0
Machinery (Maquinaria)	836.738,0
Buildings (Edificios)	8.140.468,0
Furniture (Mobiliario)	113.456,0
Vehicles (Vehículos)	110.619,6
Technical installations (Instalaciones técnicas)	178.693,2
Barrels (Barricas)	1.276.380,0
Total Property, plant and equipment (Total inmovilizado material)	14.910.954,8
TOTAL NON-CURRENT ASSETS (Total activo no corriente)	14.912.373,0
TOTAL ASSETS (TOTAL ACTIVO)	39.287.914,7
	.../...

.../...	
Liabilities and shareholders' equity (Pasivo y patrimonio neto)	
<i>CURRENT LIABILITIES (PASIVO CORRIENTE)</i>	
Trade payables (Acreedores comerciales)	5.498.026,7
Other payables (Acreedores)	961.539,6
Bank borrowings (Deudas con entidades de crédito)	274.066,0
Derivatives (Otros pasivos financieros a corto plazo)	141.820,0
Other financial liabilities (Otros pasivos financieros)	70.910,0
Other payables to Public Entities (Otros pasivos)	870.916,6
TOTAL CURRENT LIABILITIES (TOTAL PASIVO CORRIENTE)	7.817.278,9
<i>NON-CURRENT LIABILITIES (PASIVO NO CORRIENTE)</i>	
Bank borrowings (Deudas con entidades de crédito)	2.449.817,9
TOTAL NON-CURRENT LIABILITIES	2.449.817,9
TOTAL LIABILITIES	10.267.096,8
<i>SHAREHOLDERS' EQUITY</i>	
Registered capital	20.138.440,0
Share Premium	6.808.971,8
Other reserves	1.702.242,7
Retained earnings	88.928,4
Profit (loss) for the year	283.235,5
TOTAL SHAREHOLDERS' EQUITY	29.020.817,8
TOTAL LIABILITIES AND SHAREHOLDERS' EQUITY	39.287.914,7
Fuente: elaboración propia.	

4. RESULTADOS Y CONCLUSIONES

Una vez realizadas todas las transacciones propuestas utilizando las normativas contables vigentes en España y Canadá para el tipo de empresa propuesto y, sobre la base de los balances de situación resultantes al final del ciclo contable, pueden destacarse los siguientes resultados:

Se producen diferencias contables en las siguientes transacciones:

- **Imputación de costes**, tanto directos e indirectos, a las existencias de productos en curso de fabricación. En España se hace compensando los gastos por naturaleza registrados con una cuenta de ingresos. En Canadá se imputan directamente, lo que produce menos registros contables, pero no tiene incidencia en los valores finales.
- **El sistema de registro del riesgo de insolvencia** de las cuentas de clientes. En Canadá se utiliza exclusivamente el sistema de estimación del riesgo global, calculando al final del año el importe estimado de créditos incobrables. El importe de la estimación se actualiza cada año por diferencia entre el anterior y el nuevo. En España se utiliza también dicho sistema, pero la actualización no se hace por la diferencia, sino que se cierra el anterior y se abre el deterioro estimado actual. Asimismo, en España cabe también la posibilidad de utilizar el método de estimación individual, basado en el principio de prudencia, que registra el deterioro del riesgo cuando la información está disponible para la empresa y por el 100% del importe pendiente de cobro. Para el caso propuesto en este trabajo, que cuenta con un cliente insolvente que paga parte de su deuda en el ejercicio, no se producen diferencias de valoración en el patrimonio de la empresa en España y Canadá.
- **La reserva legal**. En Canadá no existe como tal la reserva legal, únicamente las estatutarias. En España, según la Ley de Sociedades, debe destinarse un importe del beneficio hasta cubrir un porcentaje mínimo del capital social. Esta diferencia aparece en los balances finales, pero no afecta al valor total del patrimonio neto, solo a su composición.
- **La presentación de las partidas del balance**. La legislación española propone la utilización de un modelo en el que los elementos se presentan de menor a mayor liquidez. En Canadá, la presentación de los epígrafes del balance es opuesta, es decir, comienza con las partidas corrientes y termina con los elementos no corrientes. Esta diferencia es únicamente formal, no provoca cambios en los valores patrimoniales.

No se producen diferencias contables en el resto de transacciones, ni de tipo comercial ni financiero. De hecho, al comparar los valores monetarios de los elementos patrimoniales de los balances finales se detectan únicamente tres grandes diferencias: la moneda de valoración, el importe del impuesto sobre el consumo y, en menor medida, el porcentaje de Seguridad Social a cargo de la empresa; no debidas, ninguna de ellas, a las normativas contables analizadas.

Los resultados del caso planteado indican que las diferencias contables de registro y valoración entre España y Canadá no son significativas. De hecho, la resolución del caso demuestra que las normas de valoración relacionadas con las operaciones habituales de una pyme de producción vitivinícola son prácticamente iguales.

Este resultado revela el acercamiento que, en la práctica, tienen las disposiciones contables de España y Canadá. Al tratarse de dos países de diferentes áreas geográficas, con antecedentes históricos no comparables e influencias financieras distintas, el resultado podría indicar que el grado actual de armonización contable internacional es alto. Es necesario, obviamente, ampliar la muestra a otros países, pero el hecho de hacer una elección, *a priori*, de normativas contables con posibilidades de ser significativamente diferentes, podría otorgar mayor valor al resultado obtenido.

Bibliografía

BDO CANADA [2016]: *ASPE at a glance*. <http://www.bdo.ca/en/Library/Services/assurance-and-accounting/pages/ASPE-at-a-Glance.aspx>, retrieved June 15, 2016.

ESPAÑA. Real Decreto 1515/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas y los criterios específicos para microempresas. Boletín Oficial del Estado, BOE, 279, 21 de noviembre de 2007.

ESPAÑA. Real Decreto Legislativo 1/2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital. Boletín Oficial del Estado, BOE, 161, 3 de julio de 2010.

IFRS Foundation [2015]: *IFRS application around the world jurisdictional profile: Canada*. <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/documents/jurisdiction-profiles/canada-ifrs-profile.pdf>, retrieved June 15, 2016.

KATSUMI NIYAMA, J. [2010]: *Contabilidade Internacional*, São Paulo, Editora Atlas.

LÓPEZ COMBARROS, J. [2002]: «Armonización contable internacional: perspectivas del proceso de implantación de las Normas Internacionales de Contabilidad», *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n.º 60, págs. 7-8.

NOBES, C. [2011]: «IFRS practices and the persistence of accounting system classification», *Abacus*, vol. 47, n.º 3, págs. 267-283.

NOBES, C. y PARKER, R. [2010]: *Comparative International Accounting*, Essex, Gran Bretaña, Prentice Hall Europe.

PALACIOS MANZANO, M. y MARTÍNEZ CONESA, I. [2005]: «El proceso de armonización contable en Latinoamérica: camino hacia las normas internacionales», *Revista de Contabilidade e Finanças*, São Paulo, n.º 39, págs. 103-117.

THORNTON, D. [2015]: «Different Conceptual Accounting Frameworks for Public and Private Enterprises: Commentary on Canada's IFRS Transition and Suggestions for International Empirical Work», *Accounting Perspectives*, vol. 14, n.º 3, págs. 168-189.

NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN Y ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 9 DE FEBRERO DE 2016 (II)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

Profesores del CEF

EXTRACTO

El presente trabajo continúa con el análisis de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan normas y criterios de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios, concretamente con el análisis de lo establecido en el capítulo III relativo a los activos y pasivos por impuesto diferido.

Palabras claves: activo por impuesto diferido, pasivo por impuesto diferido, créditos por pérdidas a compensar y combinaciones de negocios.

ACCOUNTING, VALUATION AND PREPARATION STANDARDS OF THE ANNUAL ACCOUNTS FOR THE ACCOUNTING OF INCOME TAX. ORDER OF THE ICAC OF FEBRUARY 9, 2016 (II)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

ABSTRACT

This work continues with the analysis of the resolution of 9 February 2016, the Institute of Accounting and Auditing, setting standards and criteria for registration, evaluation and preparation of the annual accounts for the accounting tax develop on benefits, specifically with the analysis of the provisions in chapter III on assets and deferred tax liabilities.

Keywords: deferred tax assets, deferred tax liabilities, credit loss carryforwards and business combinations.

Sumario

7. Activos y pasivos por impuesto diferido

7.1. Reconocimiento de activos por impuesto diferido

- 7.1.1. Activos por impuesto diferido en empresas que presentan beneficios
- 7.1.2. Conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria
- 7.1.3. Activos por impuesto diferido cuya recuperación se prevea en un plazo superior a 10 años
- 7.1.4. Créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota cuando existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas
- 7.1.5. Créditos por pérdidas a compensar
- 7.1.6. Recuperación probable de activos por impuesto diferido
- 7.1.7. Reconsideración de los activos por impuesto diferido
- 7.1.8. Activos por impuesto diferido en combinaciones de negocio

7. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

1. Los activos por impuesto diferido son las cantidades del impuesto o impuestos sobre el beneficio a recuperar en ejercicio futuros, relacionadas con:
 - a) Las diferencias temporarias deducibles.
 - b) El derecho a compensar las pérdidas fiscales.
 - c) Las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

De acuerdo con el artículo 5 de la resolución, en aplicación del principio de prudencia, únicamente se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que sea probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitan su recuperación.

Con independencia de que la sociedad considere probable la recuperación de sus activos por impuesto diferido, estos no se reconocerán, ni en el momento de su nacimiento, ni en posteriores reversiones, cuando la diferencia temporaria surja del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

2. Los pasivos por impuesto diferido son las cantidades a pagar en el futuro por la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Al contrario que sucede con los activos por impuesto diferido, el artículo 6 establece que, salvo excepciones, se registrará un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles.

Estas excepciones son:

- a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio.
- b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

7.1. RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

Teniendo en cuenta las disposiciones de la resolución, las sociedades deberán analizar, en el momento del nacimiento de activos por impuesto diferido, si es o no probable que vayan a disponer de ganancias fiscales futuras que permitan asegurar su recuperación. En el caso de que surjan dudas sobre la obtención de ganancias futuras, los activos por impuesto diferido no se reconocerán en el balance, sin perjuicio de informar sobre ellos en la memoria.

7.1.1. Activos por impuesto diferido en empresas que presentan beneficios

Las empresas que presentan un historial continuado de beneficios y que al analizar su situación y expectativas futuras no prevean un cambio de tendencia en un futuro previsible registrarán todos sus activos por impuesto diferido, incluso si procediera por la obtención de una base imponible negativa cuando se produzca por un hecho no habitual en la gestión empresarial y no se espera que se pueda repetir.

EJEMPLO 18

La sociedad MAG ha obtenido en el ejercicio 20X7 un resultado antes de impuestos de 250.000 euros.

A efectos de liquidar el impuesto sobre sociedades se dispone de la siguiente información:

1. En el mes de octubre venció un crédito sobre un cliente por un importe de 20.000 euros que no fue abonado al vencimiento por lo que se ha registrado un deterioro por dicho importe.
2. A finales de diciembre permutó una máquina cuyo valor de adquisición fue de 190.000 euros, siendo su amortización acumulada de 90.000 euros. Como consecuencia de la permuta recibió otra máquina similar cuyo valor razonable es de 110.000 euros y su vida útil cinco años. La permuta se calificó como no comercial.
3. En marzo adquirió por 50.000 euros unas acciones que incluyó en la cartera de activos financieros disponibles para la venta y que al cierre del ejercicio tienen un valor razonable de 45.000 euros.
4. Las deducciones generadas en el ejercicio han ascendido a 50.000 euros y tienen como límite el 50 % de la cuota íntegra. En caso de no poder aplicarse en el ejercicio actual se podrán aplicar en los siguientes 10 ejercicios.
5. Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio han ascendido a 30.000 euros.

.../...

.../...

6. Se han obtenido beneficios en los últimos 10 años y la sociedad no prevé un cambio de tendencia a corto plazo.

Se pide:

Liquidar y contabilizar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X7, teniendo en cuenta que el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

1. Crédito deteriorado

De acuerdo con el artículo 13 de la LIS las pérdidas por deterioro de créditos serán deducibles cuando en el momento del devengo del impuesto hayan transcurrido seis meses desde el vencimiento.

Valor contable	0
Base fiscal	20.000
Diferencia temporaria deducible	20.000

2. Permuta de maquinaria

Contablemente, al tratarse de una permuta no comercial, la maquinaria recibida se valorará por el menor entre el valor contable del elemento entregado (190.000 – 90.000 = 100.000) y el valor razonable del elemento recibido (110.000).

Desde el punto de vista fiscal, el artículo 17 de la LIS establece la valoración de los elementos recibidos en permuta por su valor razonable.

La diferencia surgida por esta diferente forma de valoración revertirá en los ejercicios de vida útil del activo recibido.

Valor contable	100.000
Base fiscal	110.000
Diferencia temporaria deducible	10.000

3. Acciones disponibles para la venta

La sociedad habrá registrado una pérdida de 5.000 euros en patrimonio neto, cuenta «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta» (800). Esta pérdida no es deducible hasta que se vendan las acciones.

.../...

.../...

Valor contable	45.000
Base fiscal	50.000
Diferencia temporaria deducible	5.000

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	250.000
± Ajustes	
Diferencia temporaria deducible por deterioro	20.000
Diferencia temporaria deducible por permuta	10.000
Base imponible	280.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	70.000
Deducciones y bonificaciones	(35.000)
Cuota líquida	35.000
Retenciones y pagos a cuenta	(30.000)
Cuota diferencial	5.000

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	35.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		30.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		5.000

Impuesto diferido. La sociedad reconocerá todos sus activos por impuesto diferido, ya que sus expectativas futuras le permiten considerar probable la obtención de ganancias fiscales futuras suficientes.

.../...

.../...

Por el crédito deteriorado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (20.000 × 25 %)	5.000	
6301	Impuesto diferido		5.000

Por la permuta no comercial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (10.000 × 25 %)	2.500	
6301	Impuesto diferido		2.500

Por las deducciones pendientes de aplicar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (50.000 – 35.000)	15.000	
6301	Impuesto diferido		15.000

Por las acciones disponibles para la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (5.000 × 25 %)	1.250	
8301	Impuesto diferido		1.250

EJEMPLO 18. (Continuación)

En el ejercicio 20X8, la sociedad del ejemplo anterior ha obtenido un resultado antes de impuestos de 390.000 euros.

A efectos de liquidar el impuesto sobre sociedades se dispone de la siguiente información:

1. El cliente cuyo crédito resultó impagado en el ejercicio anterior no ha pagado su crédito y la sociedad MAG lo ha dado de baja definitivamente.
2. Se ha registrado la amortización de la máquina adquirida en permuta de acuerdo a su vida útil y valor contabilizado.
3. Las acciones disponibles para la venta tienen un valor razonable al cierre del ejercicio de 47.000 euros.
4. Las deducciones generadas en este ejercicio han ascendido a 13.000 euros.
5. Las retenciones y pagos a cuenta han ascendido a 44.000 euros.

Se pide:

Liquidar y contabilizar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X8, teniendo en cuenta que el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución*1. Crédito deteriorado*

En este ejercicio será deducible el deterioro registrado en el año anterior al haber transcurrido más de seis meses desde el vencimiento.

Valor contable	0
Base fiscal	0
Diferencia	0
Diferencia temporaria deducible 20X7	20.000
Reversión de diferencia deducible	(20.000)

2. Permuta de maquinaria

El gasto contabilizado por amortización de la maquinaria será de $100.000/5 = 20.000$ euros, mientras que fiscalmente se podrá deducir $110.000/5 = 22.000$ euros.

.../...

.../...

Valor contable (100.000 – 20.000)	80.000
Base fiscal (110.000 – 22.000)	88.000
Diferencia temporaria deducible	8.000
Diferencia temporaria deducible 20X7	10.000
Reversión en 20X8	(2.000)

3. *Acciones disponibles para la venta*

La sociedad habrá registrado un beneficio de 2.000 euros en patrimonio neto, cuenta «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta» (900). Este beneficio no será fiscalmente computable.

Valor contable	47.000
Base fiscal	50.000
Diferencia temporaria deducible	3.000
Diferencia temporaria en 20X7	5.000
Reversión	(2.000)

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	390.000
± Ajustes	
Reversión diferencia temporaria deducible por deterioro	(20.000)
Reversión diferencia temporaria deducible por permuta	(2.000)
Base imponible	368.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	92.000
Deducciones y bonificaciones (15.000 + 13.000)	(28.000)
Cuota líquida	64.000
Retenciones y pagos a cuenta	(44.000)
Cuota diferencial	20.000

.../...

.../...

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	64.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		44.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		20.000

Por el impuesto diferido del crédito deteriorado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	5.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		5.000
	(20.000 × 25)		

Por la permuta no comercial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (2.000 × 25 %)	500	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		500

Por las deducciones del ejercicio anterior aplicadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	15.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		15.000

.../...

.../...

Por las acciones disponibles para la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	500	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (2.000 × 25 %)		500

7.1.2. Conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria

Adicionalmente, se ha contemplado en la resolución un caso particular en el que, en todo caso, se considera que se producirá la recuperación de un activo por impuesto diferido. Es el caso, en que la legislación fiscal contemple la posibilidad futura de convertir un activo por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

En la vigente legislación del impuesto sobre sociedades, esta posibilidad está prevista en el artículo 130 de la LIS. Según el mencionado artículo «los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria». No obstante, deberán cumplirse ciertas circunstancias como que el contribuyente registre pérdidas contables o que se produzca la liquidación o insolvencia judicialmente declarada de la entidad.

EJEMPLO 19

La sociedad Consuegra que tributa en el régimen general del impuesto sobre sociedades (tipo de gravamen 25 %) ha tenido en el ejercicio 20X7 una pérdida contable antes de impuestos de 300.000 euros.

Durante el ejercicio ha registrado una pérdida por deterioro de un crédito de 70.000 euros que no es deducible en el ejercicio actual, si bien cumple con todas las condiciones exigidas...

.../...

.../...

das por la legislación tributaria para que pueda convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

Las retenciones y pagos a cuenta han sido de 23.000 euros.

El resultado contable (pérdida) de la sociedad en el ejercicio 20X7 representa un 10 % de su cifra de capital y reservas. El auditor da conformidad a las cuentas anuales presentadas por la sociedad y son aprobadas por la junta de accionistas.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X7.

Solución

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	(300.000)
± Ajustes	
Pérdida por deterioro no deducible	70.000
Base imponible	(230.000)
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	0
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	(23.000)
Cuota diferencial	(23.000)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	23.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		23.000

.../...

.../...

Por la base imponible negativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (230.000 × 25 %)	57.500	
6301	Impuesto diferido		57.500

Por la diferencia temporaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (70.000 × 25 %)	17.500	
6301	Impuesto diferido		17.500

En el momento de presentar la autoliquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 20X7, un 10 % del activo por impuesto diferido (porcentaje que representa la pérdida contable sobre el importe de capital y reservas) se podrá convertir en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	1.750	
6300	Impuesto corriente		1.750

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.750	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (70.000 × 25 %)		1.750

7.1.3. Activos por impuesto diferido cuya recuperación se prevea en un plazo superior a 10 años

Fuera de los casos analizados en los ejemplos anteriores, se establece en la resolución que, salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias futuras:

«a) Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido.

[...].».

EJEMPLO 20

La sociedad MAG adquirió en el ejercicio 20X7 por 2.400.000 euros un terreno como inversión inmobiliaria con la intención de venderlo a una promotora inmobiliaria en un plazo de tres años.

Al cierre del ejercicio 20X7, como consecuencia de la ralentización del sector inmobiliario se calcula el valor de mercado del terreno en 2.200.000 euros, si bien la sociedad continúa con la intención de realizar la venta.

En este ejercicio el resultado antes de impuestos ha ascendido a 850.000 euros, las deducciones generadas han sido de 42.000 euros y las retenciones y pagos a cuenta 148.000 euros.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X7, considerando un tipo de gravamen del 25 %.

Solución

La sociedad habrá registrado una pérdida por deterioro del terreno por 200.000 euros (2.400.000 – 2.200.000).

Las pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias no tienen carácter de fiscalmente deducibles, de acuerdo con el artículo 14 de la LIS. No obstante, el artículo 20 de la LIS permite la integración de las mismas en el ejercicio en que se produzca la transmisión del terreno.

Valor contable	2.200.000
Base fiscal	2.400.000
Diferencia temporaria deducible	200.000
Liquidación del impuesto sobre sociedades	
Resultado antes de impuestos	850.000
± Ajustes	
Deterioro no deducible	200.000
Base imponible	1.050.000

.../...

.../...

Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	262.500
Deducciones y bonificaciones	(42.000)
Cuota líquida	220.500
Retenciones y pagos a cuenta	(148.000)
Cuota diferencial	72.500

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	220.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		148.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		72.500

Por el impuesto diferido:

La sociedad MAG registrará el activo por impuesto diferido surgido como consecuencia del deterioro del terreno, puesto que se trata de una empresa que presenta beneficios y tiene intención de vender el terreno, por lo que se recuperará este activo en un plazo inferior a 10 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	50.000	
	(200.000 × 25 %)		
6301	Impuesto diferido		50.000

EJEMPLO 20. (Continuación)

En el ejercicio 20X8 se agrava la situación del sector de la construcción y el valor de mercado del terreno ha bajado hasta 1.700.000 euros. En esta situación MAG ya no se plantea

.../...

.../...

la venta del terreno sino que tiene intención de alquilarlo. Además no se espera una recuperación de los precios a los niveles de la compra en, al menos, una década.

El resultado antes de impuestos en el ejercicio 20X8 ha sido de 100.000 euros, ya que el negocio propio de la sociedad también se ha visto afectado por la crisis.

Las deducciones generadas en el ejercicio han ascendido a 30.000 euros y las retenciones y pagos a cuenta a 150.000 euros.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X8, considerando un tipo de gravamen del 25 %.

Solución

En este ejercicio, la sociedad habrá incrementado la pérdida por deterioro en 500.000 euros (2.200.000 – 1.700.000).

Valor contable	1.700.000
Base fiscal	2.400.000
Diferencia temporaria deducible	700.000
Diferencia en 20X7	200.000
Incremento	500.000

Este incremento de diferencia temporaria deducible origina el correspondiente aumento de activo por impuesto diferido, si bien este no será objeto de registro contable puesto que su plazo de recuperación no se prevé inferior a 10 años.

Adicionalmente, la sociedad dará de baja el activo por impuesto diferido registrado en el ejercicio anterior debido a que ya no resulta probable su recuperación futura por el mismo motivo mencionado.

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	100.000
± Ajustes	
Deterioro no deducible	500.000
Base imponible	600.000
Tipo de gravamen	25 %

.../...

.../...

Cuota íntegra	150.000
Deducciones y bonificaciones	(30.000)
Cuota líquida	120.000
Retenciones y pagos a cuenta	(150.000)
Cuota diferencial	(30.000)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	120.000	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	30.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		150.000

Por la baja del activo reconocido en el ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	50.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		50.000

7.1.4. Créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota cuando existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas

Tampoco se reconocerán los activos por impuesto diferido:

«[...]»

b) En el caso de tratarse de créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas».

EJEMPLO 21

La sociedad Consuegra ha obtenido un resultado antes de impuestos en el ejercicio 20X7 de 50.000 euros. El resultado ha sido considerablemente menor que en ejercicios anteriores como consecuencia de diversos fallos en la organización del negocio y la irrupción en el mercado de empresas más dinámicas y modernas en su gestión.

A efectos de liquidar el impuesto sobre sociedades del ejercicio se dispone de la siguiente información:

1. Se han registrado gastos por multas y sanciones administrativas por 20.000 euros que no son fiscalmente deducibles.
2. En el mes de septiembre cobró un crédito de 25.000 euros cuyo vencimiento se había producido en noviembre de 20X6 y por el que se había registrado la pérdida por deterioro. La sociedad registró el activo por impuesto diferido asociado.
3. Ha generado derecho a deducciones por importe de 30.000 euros que tienen como límite el 50 % de la cuota íntegra y en caso de no poderse aplicar por insuficiencia de cuota íntegra se podrán aplicar en ejercicios siguientes, si bien la sociedad espera obtener pérdidas en los próximos ejercicios por lo que tiene serias dudas de poderlas aplicar.
4. Las retenciones y pagos a cuenta han ascendido a 35.000 euros.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X7.

Solución*1. Multas y sanciones*

Gasto contable	20.000
Gasto fiscal	0
Diferencia permanente positiva	20.000

2. Cobro de crédito deteriorado

El deterioro registrado en el ejercicio anterior no fue fiscalmente deducible por lo que surgió una diferencia temporaria deducible. Al producirse el cobro se habrá registrado la reversión del deterioro que no constituye un ingreso computable ya que procede de un gasto que no tuvo la consideración de deducible.

.../...

.../...

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	50.000
± Ajustes	
Multas y sanciones	20.000
Reversión de deterioro	(25.000)
Base imponible	45.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	11.250
Deducciones	(5.625)
Cuota líquida	5.625
Retenciones y pagos a cuenta	(35.000)
Cuota diferencial	(29.375)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	5.625	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	29.375	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		35.000

Por el impuesto diferido:

- Reversión del deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.250	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		6.250

- Deducciones pendientes de aplicar:

La sociedad ha aplicado 5.625 euros de deducciones por lo que en ejercicios siguientes tendrá derecho a aplicar 24.375 euros (30.000 – 5.625). No obstante, la sociedad considera que en ejercicios siguientes tendrá pérdidas por lo que no se registrará el derecho asociado a estas deducciones.

7.1.5. Créditos por pérdidas a compensar

En relación con el derecho a compensar pérdidas fiscales se observarán, además, las siguientes reglas:

- a) La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.
- b) Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor, en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación.

EJEMPLO 22

La sociedad MAG ha sufrido, en el ejercicio 20X6, unas pérdidas antes de impuestos de 200.000 euros. La pérdida se ha producido como consecuencia de un incendio en el mes de enero que ha destruido totalmente una de sus fábricas por lo que no ha podido atender una parte importante de sus compromisos.

Pese a ello, en el mes de septiembre se han iniciado las obras para levantar una nueva fábrica que se espera que esté operativa en el ejercicio 20X7, aunque no estará a pleno rendimiento hasta el ejercicio 20X9. Con la entrada en funcionamiento de la nueva fábrica, la sociedad espera recuperar las pérdidas sufridas en el ejercicio 20X10.

Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio han sido 80.000 euros.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X6.

Solución

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	(200.000)
± Ajustes	
Base imponible	(200.000)

.../...

.../...

Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	0
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	(80.000)
Cuota diferencial	(80.000)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	80.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		80.000

Por el impuesto diferido:

La sociedad, pese a las pérdidas sufridas en el ejercicio y teniendo en cuenta que en un corto periodo de tiempo tendrá a pleno rendimiento la nueva fábrica, no tiene dudas sobre la recuperación de la base imponible negativa obtenida en el ejercicio. Evidentemente, esto no será suficiente, sino que también será necesario que no se produzca una fuga masiva de clientes hacia productos de la competencia que le impidan volver a sus volúmenes de venta previos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	50.000	
	(200.000 × 25%)		
6301	Impuesto diferido		50.000

Si al analizar la situación al cierre del ejercicio 20X6, teniendo en cuenta la realidad del mercado y de la propia empresa se concluye que no será posible recuperar los niveles de beneficio previos y surgen dudas respecto a la compensación de las bases imponibles negativas, la sociedad no registrará el activo correspondiente.

7.1.6. Recuperación probable de activos por impuesto diferido

Será probable que se disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya reversión se espere:

- a) En el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles.
- b) En ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por una diferencia temporaria deducible, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de excluir las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros.

EJEMPLO 23

La sociedad MAG ha obtenido unas pérdidas antes de impuestos en el ejercicio 20X6 por 15.000 euros. A efectos de liquidar el impuesto sobre sociedades del ejercicio se dispone de la siguiente información:

Ha registrado una provisión por actuaciones medioambientales por 25.000 euros, que no será fiscalmente deducible hasta el año 20X9.

Las deducciones y bonificaciones han ascendido a 9.000 euros y tienen como límite el 50 % de la cuota íntegra. En caso de no poder aplicarse en el ejercicio actual, se podrán aplicar en los ejercicios siguientes.

Las retenciones y pagos a cuenta efectuados han ascendido a 37.000 euros.

La sociedad espera mantenerse en resultados cercanos a cero en los próximos ejercicios si bien tiene registrados unos pasivos por impuestos diferidos por un importe de 30.000 euros ($120.000 \times 25\%$) como consecuencia de unos contratos de arrendamiento financiero que revertirán por partes iguales en los próximos tres años.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X6.

.../...

.../...

Solución

1. Provisión para actuaciones medioambientales

Valor contable del pasivo	25.000
Base fiscal	0
Diferencia temporaria deducible	25.000

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	(15.000)
± Ajustes	
Provisión no deducible	25.000
Base imponible	10.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	2.500
Deducciones y bonificaciones	(1.250)
Cuota diferencial	1.250
Retenciones y pagos a cuenta	(37.000)
Cuota diferencial	(35.750)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.250	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	35.750	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		37.000

Por el impuesto diferido:

Pese a que la sociedad no espera obtener beneficios en los próximos ejercicios procederá a registrar los activos por impuesto diferido surgidos en el año 20X6.

.../...

.../...

Activo por diferencias temporarias deducibles

La reversión de este activo se espera que se produzca en el ejercicio 20X9. En este ejercicio también se producirá la reversión de un pasivo por impuesto diferido asociado a unos elementos de inmovilizado adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero. Comparando los importes:

Diferencia temporaria deducible	25.000
Diferencia temporaria imponible (120.000/3)	40.000

Evidentemente, se observa que el importe de la diferencia imponible que se espera revierta en el mismo ejercicio que la diferencia temporaria deducible es superior a esta por lo que, siguiendo los criterios de la resolución, es probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitan la recuperación del activo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	6.250	
	(25.000 × 25 %)		
6301	Impuesto diferido		6.250

Crédito por deducciones pendientes de aplicar

Las deducciones no aplicadas en el ejercicio por insuficiencia de cuota íntegra han sido 7.750 euros (9.000 – 1.250) y se podrán aplicar en los próximos ejercicios.

En los próximos dos ejercicios se producirá la reversión de diferencias temporarias imponibles por importe de 80.000 euros (120.000/3 × 2). Este importe imponible generará una cuota íntegra de 20.000 euros (80.000 × 25 %) que, teniendo en cuenta que la sociedad espera resultados prácticamente nulos para esos ejercicios, será suficiente para poder aplicar las deducciones pendientes.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	7.750	
6301	Impuesto diferido		7.750

En el caso de que los activos por impuesto diferido fueran superiores a los pasivos por las diferencias temporarias imponibles existentes, solo se contabilizarían activos por un importe equivalente a los pasivos.

7.1.7. Reconsideración de los activos por impuesto diferido

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará la contabilización de todos los activos por impuesto diferido. Por lo tanto, en ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido previamente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación y se cumplan las demás reglas.

En particular, si un activo por impuesto diferido no fue objeto de registro contable porque se previó su recuperación futura en un plazo superior a los 10 años, y no fue posible refutar la presunción que permitiese su reconocimiento, ni concurrían alguna de las circunstancias previstas en el apartado 6, deberá ser objeto de registro contable en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no exceda los 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o se produzca alguna de las situaciones contempladas en el apartado 6.

EJEMPLO 24

La sociedad Consuegra tiene a comienzos del ejercicio 20X5 unas bases imponibles negativas pendientes de compensar por un importe de 600.000 euros. No obstante, no tiene reconocido ningún activo por impuesto diferido debido a que no consideró probable su recuperación futura debido a su historial continuado de pérdidas, llegando a plantearse su liquidación.

En el ejercicio 20X5 ha conseguido un contrato con una multinacional para ser el distribuidor en exclusiva para España durante un periodo de 20 años de los productos de aquella que tienen gran aceptación internacional.

Debido a este contrato, cuya ejecución se iniciará en el año 20X6, la sociedad Consuegra no tiene dudas sobre la recuperación de las bases negativas en un periodo de cinco años.

El resultado antes de impuestos del ejercicio 20X5 ha sido de 5.000 euros y no existen diferencias entre el resultado contable y la base imponible. Las retenciones y pagos a cuenta han ascendido a 15.000 euros.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X5.

Solución

Liquidación del impuesto sobre sociedades

.../...

.../...

Resultado antes de impuestos	5.000
± Ajustes	
Resultado fiscal del ejercicio	5.000
Compensación de bases imponibles negativas	(5.000)
Base imponible	0
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	0
Deducciones y bonificaciones	(0)
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	(15.000)
Cuota diferencial	(15.000)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	15.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		15.000

En relación con la compensación de la base imponible negativa hay que tener en cuenta lo establecido por la consulta 3 del BOICAC 94 de junio de 2013 (NFC048006). Según se establece en esta consulta, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores disminuirán el importe del impuesto corriente del ejercicio en el que se compensen, no siendo necesario, por tanto, aflorar previamente el correspondiente activo.

Respecto al resto de la base imponible negativa y al reconsiderar su registro, debido a la consecución de un contrato de distribución que le permite considerar probable la recuperación de la misma, la sociedad Consuegra procederá al reconocimiento del activo por impuesto diferido asociado a dicha base negativa.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	148.750	
	(595.000 × 25 %)		
6301	Impuesto diferido		148.750

EJEMPLO 25

La sociedad MAG adquirió en el ejercicio 20X1 por 2.400.000 euros un terreno como inversión inmobiliaria, y desde entonces lo tiene alquilado a una empresa de material de construcción que lo utiliza como almacén de maquinaria y material.

En el ejercicio 20X7 finaliza el contrato de arrendamiento sin que se llegue a un acuerdo para su renovación, estimándose al cierre del mismo un valor razonable, deducidos los gastos de venta, de 2.100.000 euros. La tendencia del mercado inmobiliario es que los precios sigan a la baja y no se espera la recuperación en un largo periodo de tiempo, aunque la sociedad no se plantea la venta del terreno.

El resultado antes de impuestos del ejercicio 20X7 ha ascendido a 850.000 euros, las deducciones generadas han sido de 47.500 euros y las retenciones y pagos a cuenta 140.000 euros.

La sociedad MAG, aunque no espera tener pérdidas en los próximos ejercicios, no considera fiables las estimaciones a plazos superiores a 10 años.

Se pide:

- a) Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X7, considerando un tipo de gravamen del 25 %.
- b) ¿Qué se registrará en 20X8 si la sociedad decide poner a la venta el terreno porque necesita liquidez para la adquisición de una máquina y no quiere acudir al crédito bancario?

Solución

La sociedad habrá registrado una pérdida por deterioro del terreno por 300.000 euros (2.400.000 – 2.100.000).

Las pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias no tienen carácter de fiscalmente deducibles, de acuerdo con el artículo 14 de la LIS. No obstante, el artículo 20 de la LIS permite la integración de las mismas en el ejercicio en que se produzca la transmisión del terreno.

Valor contable	2.100.000
Base fiscal	2.400.000
Diferencia temporaria deducible	300.000

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	850.000
± Ajustes	
Deterioro no deducible	300.000
	.../...

.../...

Base imponible	1.150.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	287.500
Deducciones y bonificaciones	(47.500)
Cuota líquida	240.000
Retenciones y pagos a cuenta	(140.000)
Cuota diferencial	100.000

Anotaciones contables de 20X7

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	240.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		140.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		100.000

Por el impuesto diferido:

El activo por impuesto diferido, resultante de la diferencia temporaria deducible surgida como consecuencia del deterioro, no será objeto de registro contable debido a que dadas las circunstancias de la empresa (no se plantea la venta del terreno) y del mercado inmobiliario (no se prevé una recuperación de precios) no se espera la reversión del mismo en un plazo inferior a 10 años. Además, teniendo en cuenta que no se consideran fiables las estimaciones a este plazo (10 años) no existe prueba que rompa la presunción establecida en la resolución.

¿Qué se registrará en 20X8 si la sociedad decide poner a la venta el terreno porque necesita liquidez para la adquisición de una máquina y no quiere acudir al crédito bancario?

Al poner a la venta el terreno para realizar la inversión en una nueva maquinaria, si la sociedad continúa teniendo expectativas de beneficios, la reversión de la diferencia temporaria deducible se producirá en un plazo inferior a 10 años, por lo que procederá a registrar el activo por impuesto diferido no reconocido en el ejercicio anterior, al resultar probable su recuperación.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (300.000 × 25 %)	75.000	
6301	Impuesto diferido		75.000

7.1.8. Activos por impuesto diferido en combinaciones de negocio

De acuerdo con el apartado 4, «Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios», de la norma de registro y valoración 13.^a del PGC, los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido.

EJEMPLO 26

La sociedad MAG realiza una ampliación de capital de 10.000 acciones de 10 euros de valor nominal emitidas al 400 % para proceder a la absorción de la sociedad AMC.

Los activos y pasivos adquiridos en la combinación de negocios presentan los siguientes valores contables y razonables:

	Valor contable	Valor razonable
Inmovilizado material	150.000	230.000
Inmovilizado intangible	90.000	50.000
Existencias	40.000	40.000
Otros activos	11.250	11.250
Provisión para responsabilidades	0	15.000
Deudas comerciales	10.000	10.000

El fondo de comercio que se ponga de manifiesto en la combinación de negocios no tiene la consideración de fiscalmente deducible.

.../...

.../...

Se pide:

Contabilizar la combinación de negocios en los libros de la sociedad MAG, teniendo en cuenta que las bases fiscales de distintos elementos coinciden con sus valores contables previos en los libros de AMC y que el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

La sociedad MAG, en aplicación de la norma de registro y valoración 19.^a «Combinaciones de negocios» del PGC, registrará los activos y pasivos del negocio adquirido por sus valores razonables. En aquellos casos en que el valor razonable no coincida con la base fiscal surgirán activos y pasivos por impuesto diferido que afectarán al importe del fondo de comercio a registrar.

Inmovilizado material

Valor contable	230.000
Base fiscal	150.000
Diferencia temporaria imponible	(80.000)

Surgirá un pasivo por impuesto diferido de 20.000 ($80.000 \times 25\%$).

Inmovilizado intangible

Valor contable	50.000
Base fiscal	90.000
Diferencia temporaria deducible	40.000

Surgirá un activo por impuesto diferido de 10.000 ($40.000 \times 25\%$).

La reversión de estos activos y pasivos se producirá en los años de vida útil que les resten a los respectivos elementos de inmovilizado intangible y material respectivamente.

Provisión para responsabilidades

Valor contable	15.000
Base fiscal	0
Diferencia temporaria deducible	15.000

Surgirá un activo por impuesto diferido de 3.750 ($15.000 \times 25\%$).

.../...

.../...

La reversión de este activo por impuesto diferido se producirá cuando se pague la correspondiente indemnización o la sociedad quede exonerada de responsabilidad.

Fondo de comercio

El fondo de comercio será la diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor razonable de los activos identificados menos los pasivos asumidos de la sociedad adquirida. El pasivo por impuesto diferido que surge, ya que su base fiscal es nula, no será objeto de registro contable puesto que procede de su reconocimiento inicial.

Coste de la combinación de negocios (10.000 × 10 × 400%)	400.000
Valor razonable de activos menos pasivos	300.000
Inmovilizado material	230.000
Inmovilizado intangible	50.000
Existencias	40.000
Otros activos	11.250
Activos por impuesto diferido	13.750
Provisión para responsabilidades	(15.000)
Deudas comerciales	(10.000)
Pasivos por impuesto diferido	(20.000)
Fondo de comercio	100.000

Anotaciones contables

Código	Cuenta	Debe	Haber
20X	Inmovilizado intangible	50.000	
21X	Inmovilizado material	230.000	
3XX	Existencias	40.000	
	Otros activos	11.250	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	13.750	
204	Fondo de comercio	100.000	
142	Provisión para otras responsabilidades		15.000
			.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
4XX	Deudas comerciales		10.000
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		20.000
5530	Socios de sociedad disuelta AMC		400.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta AMC	400.000	
100	Capital social (10.000 × 10)		100.000
110	Prima de emisión o asunción		300.000

No obstante, la resolución, al igual que el PGC, establece el tratamiento contable posterior de aquellos activos por impuesto diferido que no se reconozcan en el momento de efectuarse la combinación de negocios en los siguientes términos:

En el caso de combinaciones de negocios, y salvo que resulte de aplicación la norma sobre subsanación de errores contables del PGC, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

- a) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración inicial de la combinación de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un aumento de la diferencia negativa.
- b) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados o, si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

EJEMPLO 27

La sociedad AMC realiza, en enero de 20X9 una ampliación de capital de 25.000 acciones de 5 euros de valor nominal emitidas al 360 % para proceder a la absorción de la sociedad MAG.

Los activos y pasivos adquiridos en la combinación de negocios presentan los siguientes valores contables que coinciden con sus valores razonables:

Inmovilizado material	500.000
Inmovilizado intangible	140.000
Existencias	60.000
Otros activos	20.000
Deudas	320.000

El fondo de comercio que se ponga de manifiesto en la combinación de negocios no tiene la consideración de fiscalmente deducible.

La sociedad adquirida (MAG) tiene unas deducciones pendientes de aplicar por un importe de 15.000 euros que se podrán aplicar en los dos ejercicios siguientes, si bien la sociedad adquirente (AMC) no considera probable la aplicación de estas deducciones por las pérdidas esperadas para los próximos ejercicios.

Se pide:

1. Contabilizar la combinación de negocios en los libros de la sociedad AMC.
2. Registrar lo que proceda en octubre de 20X9 si considera que, aunque en este ejercicio obtendrá pérdidas, se esperan beneficios a partir del año siguiente debido a que se ha firmado un contrato de suministro con la Consejería de Industria de la comunidad autónoma, y:
 - a) La firma ha sido consecuencia de las conversaciones que ya había iniciado la sociedad MAG.
 - b) La firma se ha producido como consecuencia de un concurso al que acudió la sociedad AMC y que se convocó en mayo de 20X9.

Solución

Coste de la combinación de negocios (25.000 × 5 × 360 %)	450.000
Valor razonable de activos menos pasivos	400.000

.../...

.../...

Inmovilizado material	500.000
Inmovilizado intangible	140.000
Existencias	60.000
Otros activos	20.000
Deudas	(320.000)
Fondo de comercio	50.000

Anotaciones contables

Código	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizado material	500.000	
20X	Inmovilizado intangible	140.000	
3XX	Existencias	60.000	
	Otros activos	20.000	
204	Fondo de comercio	50.000	
	Deudas		320.000
5530	Socios de sociedad disuelta MAG		450.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta MAG	450.000	
100	Capital social (25.000 × 5)		125.000
110	Prima de emisión o asunción		325.000

Anotaciones en el mes de octubre

- a) La firma ha sido consecuencia de las conversaciones que ya había iniciado la sociedad MAG.

La sociedad registrará el activo por impuesto diferido no contabilizado en el momento de la combinación como un ajuste al fondo de comercio, ya que se ha producido dentro del periodo de valoración inicial y se debe a circunstancias que existían en el momento de realizarse la combinación de negocios.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	15.000	
204	Fondo de comercio		15.000

b) La firma se ha producido como consecuencia de un concurso al que acudió la sociedad AMC y que se convocó en mayo de 20X9.

En este caso, no se modificará el valor del fondo de comercio puesto que, aunque se realice dentro del periodo de valoración inicial, el reconocimiento del activo tiene como causa hechos y circunstancias que no existían en la fecha de la combinación. El mismo criterio se seguiría si el activo se reconociera una vez finalizado el periodo de valoración inicial cualquiera que sea el motivo, salvo los casos de corrección de errores contables.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	15.000	
6301	Impuesto diferido		15.000

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE SEGUROS DEL ESTADO

Javier Aguilar López
Inspector de Seguros del Estado

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de acceso libre en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado, convocado por Orden ECC/1385/2014, de 24 de julio (BOE de 30 de julio)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado sometido a condición, financiación de la operación, contratos de arrendamiento e incumplimiento de condición. Impuesto sobre el Valor Añadido, reducción de base imponible, régimen especial del criterio de caja.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Fusión por creación y contabilidad de la nueva sociedad.
- Caso 3. Análisis de estados financieros.** Rentabilidad económica, rentabilidad financiera y apalancamiento financiero.
- Caso 4. Consolidación de estados financieros.** Eliminación inversión neta en la fecha de adquisición, conversión de cuentas anuales en moneda extranjera, ajuste y eliminaciones por operaciones internas para obtener el balance consolidado.

Nota: No deben contabilizarse los impuestos salvo que se pida expresamente; a tal efecto se utilizará un tipo del 21 % en el IVA y del 30 % en el impuesto sobre beneficios. No todos los datos que se dan en los enunciados tienen que ser procesados, ya que algunos se ofrecen a título meramente indicativo.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

La sociedad AAA ha realizado entre otras las siguientes operaciones:

OPERACIÓN 1

La sociedad AAA el 1 de enero de 20X3 vende a un tercero un inmueble en los siguientes términos:

- Importes a cobrar (fecha de vencimiento):
 - 2.000 u.m. (1 de enero de 20X3).
 - 2.000 u.m. (31 de diciembre de 20X3).
 - 2.000 u.m. (31 de diciembre de 20X4).
 - 2.000 u.m. (31 de diciembre de 20X5).
 - 2.000 u.m. (31 de diciembre de 20X6).
- La sociedad AAA entrega el 1 de enero de 20X3 la posesión del inmueble al tercero, adquiriendo este todos los derechos y obligaciones derivados de los contratos de arrendamientos del inmueble vigentes en la fecha de la operación. La sociedad AAA cede a favor del comprador todos los derechos sobre las fianzas de los arrendamientos, con vencimiento el 1 de enero de 20X5 que recaen sobre el inmueble (importe al vencimiento de las fianzas: 150 u.m.).
- Todos los gastos e ingresos derivados de la posesión del inmueble son por cuenta del comprador a partir de 1 de enero de 20X3.
- Hasta que no se pague todo el precio aplazado el tercero no podrá enajenar la finca sin consentimiento de la sociedad AAA.
- La falta de pago de cualquiera de los plazos del precio aplazado dejará sin efecto la transmisión, quedando todos los importes recibidos hasta la fecha en poder de la sociedad AAA a modo de indemnización por daños y perjuicios y por los derechos

que la parte compradora haya podido disfrutar sobre la finca durante el tiempo que haya tenido la posesión de la misma.

- El inmueble está contabilizado en la sociedad AAA, en la fecha de venta, por un importe de 12.000 u.m. y una amortización acumulada de 3.500 u.m. (amortización anual del inmueble 400 u.m.).
- El arrendamiento anual es de 900 u.m.

Se sabe además que: el «tipo de interés efectivo» para la sociedad AAA es el 4%.

Trabajo a realizar:

- a) Registro contable de la operación por la sociedad AAA en los años 20X3 y 20X6.
- b) Registro contable de la operación por la sociedad AAA si el comprador deja de pagar a final del año 20X3.

OPERACIÓN 2

La sociedad AAA ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

- En el ejercicio 20X3 ha recibido y pagado una factura por un arrendamiento operativo con los siguientes conceptos:
 - Arrendamiento de una oficina: 100 u.m.
 - Suplidos por consumo eléctrico: 15 u.m.
 - Cuotas tributarias de arrendador que se cobran al arrendatario: 20 u.m.
 - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): 25,20 u.m.
 - Retención al arrendador por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (negativo): 25,20 u.m.
- Como consecuencia del pago anterior se produce un descubierto en la cuenta corriente del banco de la sociedad AAA por importe de 45 u.m.
- Ha emitido, entre otras, en 20X4 una factura a un cliente por importe de 150 u.m. y repercutido IVA al 21 %.

Posteriormente, en el ejercicio 20X5, procede reducir la base imponible del IVA por los créditos incobrables al no haberse hecho efectivo por parte de dicho cliente el pago, incluida la cuota repercutida (se emite factura rectificativa).

- Ha recibido una factura, de un sujeto pasivo del IVA en «Régimen especial del criterio de caja», por la compra el 1 de enero de 20X6 de un inmovilizado material (entra en funcionamiento en esa fecha) por 15.600 u.m. a pagar la mitad a los 6 meses y la otra mitad a los 18 meses. En esas fechas se pagarán los intereses explícitos al 3% semestral que correspondan a cada uno de los pagos sin incluir el IVA.

El devengo del IVA (al 21% importe total: 3.276 u.m.) y, por lo tanto, la fecha a partir de la cual se desencadenan las obligaciones fiscales reguladas en la ley, se produce en la fecha de cobro o cuando transcurra un determinado plazo desde la operación (31 de diciembre del ejercicio inmediato posterior), lo que antes suceda.

El IVA soportado, al margen de la operación indicada, y el IVA repercutido es en u.m. (se supone que la liquidación del IVA es anual):

	IVA soportado	IVA repercutido
20X6	4.500	11.400
20X7	4.600	9.800

Se conoce que todo el IVA soportado por la sociedad AAA es deducible.

Trabajo a realizar:

Registro contable por la sociedad AAA en los años 20X3 a 20X7 de las operaciones indicadas.

SOLUCIÓN

OPERACIÓN 1

1. REGISTRO CONTABLE DE LA OPERACIÓN POR LA SOCIEDAD AAA EN LOS AÑOS 20X3 Y 20X6

Lo primero que debemos determinar es si se ha producido la enajenación del bien inmueble. Para dicha determinación tendremos en cuenta la Consulta 1 del BOICAC 99 de septiembre de 2014 «Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble sometido a una condición» (NFC052097).

Para considerar producida dicha enajenación, es necesario verificar la transmisión efectiva de los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad del bien. De las condiciones de la venta podemos deducir la transferencia de dichos riesgos y ventajas, sin que se haya realizado la transmisión jurídica. En este caso la condición incorporada a la venta en caso de impago es un elemento accesorio cuyo objetivo es garantizar el cobro total del precio.

Por la venta del inmueble el 1 de enero de 20X3.

Dicha operación es realizada mediante cobro de cinco cuotas del mismo importe, siendo la primera realizada en el mismo momento inicial de la operación. Debemos calcular el precio de venta del inmovilizado.

Para ello se nos facilita el tipo de interés efectivo del 4%.

$$\text{Precio de venta} = 2.000 + \frac{2.000}{1,04^1} + \frac{2.000}{1,04^2} + \frac{2.000}{1,04^3} + \frac{2.000}{1,04^4} = 9.259,79$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	2.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado	1.923,07	
253	Créditos a largo plazo por enajenación del inmovilizado	5.336,71	
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias	3.500	
221	Inversiones en construcciones		12.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		759,79

En el segundo párrafo nos indica la cesión por parte de AAA de todos los derechos y obligaciones derivados de los contratos de arrendamientos del inmueble vigentes a la fecha de la operación, cediendo todos los derechos sobre las fianzas de los arrendamientos.

Debemos calcular el importe correspondiente a los cobros anticipados de arrendamiento para proceder a dar de baja la fianza y el importe de los mismos.

$$V_0 = 150 (1 + 0,04)^{-2} = 138,68$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
180	Fianzas recibidas a largo plazo	138,68	
18X	Cobros anticipados a largo plazo	11,32	
572	Bancos		150

Por el devengo de intereses y el cobro del primer plazo a 31 de diciembre de 20X3:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado	76,93	
762	Ingresos de créditos		76,93

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	2.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado		2.000

Reclasificación de la siguiente cuota a cobrar:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado	1.849,11	
253	Créditos a largo plazo por enajenación del inmovilizado		1.849,11

Asientos correspondientes al ejercicio 20X6

Por el cobro de la última cuota:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	2.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado		1.709,61
762	Ingresos de créditos		290,39

2. REGISTRO CONTABLE DE LA OPERACIÓN POR LA SOCIEDAD AAA SI EL COMPRADOR DEJA DE PAGAR A FINAL DEL AÑO 20X3

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones	12.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado		1.923,07
253	Créditos a largo plazo por enajenación del inmovilizado		5.336,71
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...	...		
762	Ingresos de créditos		76,93
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias		3.900
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		763,29

Debemos calcular el importe correspondiente a los cobros anticipados de arrendamiento para proceder a dar de alta la fianza y el importe de los mismos.

$$V_0 = 150 (1 + 0,04)^{-1} = 144,23$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	150	
180	Fianzas recibidas a largo plazo		138,68
18X	Cobros anticipados a largo plazo		11,32

OPERACIÓN 2

REGISTRO CONTABLE POR LA SOCIEDAD AAA EN LOS AÑOS 20X3 A 20X7 DE LAS OPERACIONES INDICADAS

Contabilización de las operaciones realizadas en el ejercicio 20X3

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	120	
628	Suministros	15	
472	Hacienda Pública IVA soportado	25,2	
572	Bancos		135
4751	Hacienda Pública acreedora por retenciones practicadas		25,2

Por la liquidación del IVA 20X3:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA	25,2	
472	Hacienda Pública IVA soportado		25,2

Contabilización de las operaciones realizadas en el ejercicio 20X4, emisión de una factura a un cliente por importe de 150 u.m. y repercutido IVA al 21 %

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	181,5	
705	Prestaciones de servicios		150
473	Hacienda Pública IVA repercutido		31,5

Por la liquidación del IVA 20X4, aplicando el IVA a compensar del ejercicio anterior:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública IVA repercutido	31,5	
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA		25,2
4752	Hacienda Pública, acreedora por IVA		6,3

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X5

La entidad considera incobrable la operación del ejercicio anterior al no haberse hecho efectivo el pago por parte del cliente. Conforme a la Consulta 4 del BOICAC 98 (NFC051264), debemos reflejar contablemente esta situación de riesgo de crédito, en la medida en que se producen circunstancias que de acuerdo con la legislación fiscal hagan efectiva la reducción de la base imponible de este impuesto. La empresa debe registrar la disminución de la partida de deudas con la Hacienda Pública, pudiendo emplear la cuenta 477, «Hacienda Pública, IVA repercutido», y como contrapartida un ingreso que figure en pérdidas y ganancias, como ajuste a la imposición indirecta.

Por otra parte, analizamos el deterioro de valor por insolvencia de los clientes conforme a la norma de registro y valoración 9.^a, «Instrumentos financieros», apartado 2.1.3.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública IVA repercutido	31,5	
639	Ajustes positivos en la imposición indirecta		31,5

Por el deterioro del crédito:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	150	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		150

Por la liquidación del IVA 20X5:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA	31,5	
477	Hacienda Pública IVA repercutido		31,5

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X6

La entidad recibe una factura de un sujeto pasivo del IVA en «Régimen especial del criterio de caja», para su contabilización aplicamos los criterios establecidos en la Consulta 5 del BOI-CAC 96 (NFC049798). En la misma se hace referencia al artículo 163 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo punto Tres.a) establece:

«a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos deberá acreditarse el momento de pago, total o parcial, del precio de la operación».

1 de enero de 20X6

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizado material	15.600	
472X	Hacienda Pública IVA soportado régimen de caja	3.276	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		9.438
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		9.438

30 de junio de 20X6

Por el pago de la primera cuota del inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	9.438	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
662	Intereses de deudas (7.800 × 0,03)	234	
572	Bancos		9.672

Por la reclasificación del IVA soportado en régimen especial de caja, al haberse realizado un pago pasa a ser deducible fiscalmente la parte abonada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública IVA soportado (7.800 × 21 %)	1.638	
472X	Hacienda Pública IVA soportado régimen de caja		1.638

Reclasificación de la deuda con proveedores de largo plazo a corto y devengo de intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (7.800 × 0,03)	234	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	9.438	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		9.672

31 de diciembre de 20X6

Por el devengo de intereses de la deuda con proveedores de inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (8.034 × 0,03)	241,02	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		241,02

Por la liquidación del IVA:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública IVA repercutido	11.400	
476	Hacienda Pública IVA soportado (4.500 + 1.638)		6.138
4752	Hacienda Pública, acreedora por IVA		5.262

Ejercicio 20X7*30 de junio de 20X7*

Por el devengo de intereses y pago de la última cuota:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	9.913,02	
662	Intereses de deudas (8.275,02 × 0,03)	248,25	
572	Bancos		10.161,27

Por la reclasificación del IVA soportado en régimen especial de caja, al haberse realizado un pago pasa a ser deducible fiscalmente la parte abonada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública IVA soportado (7.800 × 21 %)	1.638	
472X	Hacienda Pública IVA soportado régimen de caja		1.638

31 de diciembre de 20X7

Por la liquidación del IVA:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública IVA repercutido	9.800	
476	Hacienda Pública IVA soportado (4.600 + 1.638)		6.238
4752	Hacienda Pública, acreedora por IVA		3.562

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad de sociedades

A instancias de la sociedad Alfa, las sociedades Beta y Gamma acuerdan la fusión de las tres sociedades con creación de una nueva sociedad denominada Griega.

El proyecto de fusión es de fecha 1 de enero de 20X2, estableciendo la relación de canje en función de los valores reales de las tres sociedades a 31 de diciembre de 20X1.

Las juntas generales de las tres sociedades aprobaron la fusión el 15 de febrero de 20X2 y se inscribió el 1 de junio de 20X2 la fusión en el Registro Mercantil.

Se conoce la siguiente información:

- Balance de sociedad Alfa de forma sintética antes de realizar el registro de la fusión (en u.m.):

Balance	31-12-20X1	15-2-20X2	1-6-20X2
Terrenos	5.000	5.000	0
Participación en sociedad Gamma (1.000 acciones)	200	200	200
Otro activo no corriente	10.800	10.638	10.260
Activo corriente	23.860	20.860	27.460
Total activo	39.860	36.698	37.920
Capital social (2.000 acciones)	10.000	10.000	10.000
Otro patrimonio neto	9.160	9.860	9.860
Resultado del ejercicio	700	258	2.478
Pasivo no corriente	4.000	4.000	4.000
Pasivo corriente	16.000	12.580	11.582
Total patrimonio neto y pasivo	39.860	36.698	37.920

El valor razonable de todos los activos y pasivos de la sociedad Alfa coincide con el valor contable, excepto los terrenos que están infravalorados, en 1.000 u.m. (en 31 de diciembre de 20X1 y 15 de febrero de 20X2) y las participaciones en el capital de Gamma.

Las participaciones en el capital de Gamma se consideran participaciones en una asociada, atendiendo a la influencia significativa existente.

Se ha vendido en el mes de mayo de 20X2 los terrenos de la sociedad Alfa por importe de 7.000 u.m. (con un beneficio para Alfa de 2.000 u.m.).

La relación de canje es de 21 acciones Griega por 10 acciones Alfa.

- Balance de la sociedad Beta de forma sintética antes de realizar el registro de la fusión (en u.m.):

Balance	31-12-20X1	15-2-20X2	1-6-20X2
Terrenos	2.000	2.000	2.000
Participación en sociedad Gamma (500 acciones)	160	160	160
Otro activo no corriente	12.600	12.411	11.970
Activo corriente	18.930	19.930	20.430
Total activo	33.690	34.501	34.560
Capital social (1.000 acciones)	10.000	10.000	10.000
Otro patrimonio neto	2.990	3.390	3.390
Resultado del ejercicio	400	80	90
Pasivo no corriente	7.000	7.000	7.000
Pasivo corriente	13.300	14.031	14.080
Total patrimonio neto y pasivo	33.690	34.501	34.560

El valor razonable de todos los activos y pasivos de la sociedad Beta coincide con el valor contable, excepto los terrenos que están infravalorados en 600 u.m. (en todas las fechas) y las participaciones en el capital de Gamma.

Las participaciones en el capital de Gamma se consideran participaciones en una asociada, atendiendo a la influencia significativa existente.

La relación de canje es de 28 acciones Griega por 10 acciones Beta.

- Balance de sociedad Gamma de forma sintética antes de realizar el registro de la fusión (en u.m.):

Balance	31-12-20X1	15-2-20X2	1-6-20X2
Terrenos	1.000	1.000	1.600
Otro activo no corriente	9.200	9.062	8.740
Activo corriente	14.900	12.849	12.730
Total activo	25.100	22.911	23.070
			.../...

Balance	31-12-20X1	15-2-20X2	1-6-20X2
.../...			
Capital social (20.000 acciones)	4.000	4.000	4.000
Otro patrimonio neto	2.530	2.800	2.800
Resultado del ejercicio	270	35	80
Pasivo no corriente	4.700	4.700	4.700
Pasivo corriente	13.600	11.376	11.490
Total patrimonio neto y pasivo	25.100	22.911	23.070

El valor razonable de todos los activos y pasivos de la sociedad Gamma coincide con el valor contable, excepto un terreno que está infravalorado por importe de 165 u.m. el 15 de febrero de 20X2 y el 1 de junio de 20X2.

A los socios de la sociedad Gamma, distintos de las sociedades que se fusionan, les corresponde un total de 1.258 acciones de Griega.

Ninguna de las tres sociedades ha distribuido dividendos.

El nominal de cada acción de la sociedad Griega es: 1 u.m.

Información de ingresos y gastos:

Alfa-Esquema de cuenta de pérdidas y ganancias	15-2-20X2	1-6-20X2
Ingresos	3.000	11.888
Gastos	2.742	9.410
Resultado	258	2.478

Beta-Esquema de cuenta de pérdidas y ganancias	15-2-20X2	1-6-20X2
Ingresos	4.500	15.000
Gastos	4.420	14.910
Resultado	80	90

Gamma-Esquema de cuenta de pérdidas y ganancias	15-2-20X2	1-6-20X2
Ingresos	890	3.200
Gastos	855	3.120
Resultado	35	80

Trabajo a realizar:

- a) Contabilizar la fusión en las sociedades Alfa, Beta y Gamma.
- b) Contabilizar la fusión en la sociedad Griega.
- c) Balance, de forma sintética, de la sociedad Griega el 1 de junio de 20X2.

SOLUCIÓN

Desde un punto de vista jurídico se trata de una fusión por creación de una nueva sociedad. Desde un punto de vista económico y teniendo en cuenta los valores razonables de las tres entidades participantes en el proyecto se trata de un proceso de fusión, en el que una de las mismas (Alfa) es la sociedad adquirente y las otras dos (Beta y Gamma) las adquiridas.

A) CONTABILIZAR LA FUSIÓN EN LAS SOCIEDADES ALFA, BETA Y GAMMA

Debemos tener presente que la relación de canje se ha realizado en función de los valores de las tres sociedades a 31 de diciembre de 20X1.

En dicha fecha procedemos a determinar el número de títulos percibidos por cada una de las sociedades y los valores razonables atribuidos a las mismas.

Entidad Gamma

Los antiguos accionistas recibirán 1.258 acciones excluyendo las poseídas por Alfa y Beta.

La relación de canje será:

- 20.000 (acciones de Gamma) – 1.000 (en posesión de Alfa) – 500 (en posesión de Beta) = 18.500.
- 18.500 acciones de Gamma recibirán 1.258 acciones de Griega.

Valoración de Gamma a 31 de diciembre de 20X1

	Valor razonable
Capital social	4.000
Otro patrimonio neto	2.530
Resultado del ejercicio	270
Valor razonable de Gamma	6.800

Entidad Alfa

- Número de acciones = 2.000 acciones.
- Relación de canje 21 acciones de Griega por 10 acciones de Alfa.
- Número de acciones a recibir de Griega = $\frac{21 \text{ accs. de Griega} \times 2.000 \text{ accs. de Alfa}}{10 \text{ accs. de Alfa}} = 4.200$ acciones de Griega.

Valoración de Alfa a 31 de diciembre de 20X1

	Valor razonable
Capital social	10.000
Otro patrimonio neto	9.160
Resultado del ejercicio	700
Plusvalía terrenos	1.000
Participaciones en Gamma	$-200 + (1.000/20.000) \times 6.800$
Valor razonable de Alfa	21.000

Entidad Beta

- Número de acciones = 1.000 acciones.
- Relación de canje 28 acciones de Griega por 10 acciones de Beta.
- Número de acciones a recibir de Griega = $\frac{28 \text{ accs. de Griega} \times 1.000 \text{ accs. de Beta}}{10 \text{ accs. de Alfa}} = 2.800$ acciones de Griega.

Valoración de Beta a 31 de diciembre de 20X1

	Valor razonable
Capital social	10.000
Otro patrimonio neto	2.990
Resultado del ejercicio	400
Plusvalía terrenos	600
Participaciones en Gamma	$-160 + (500/20.000) \times 6.800$
Valor razonable de Beta	14.000

Procedemos a obtener el valor de emisión de las acciones de Griega:

- Valor razonable de Gamma = 6.800, si excluimos la parte proporcional correspondiente a Alfa y Beta ($6.800 - 6.800 \frac{1.000 + 500}{20.000} = 6.290$ u.m.).
- Número de acciones de Griega que recibe = 1.258.
- Valor de emisión de Griega = $\frac{6.290}{1.258} = 5$ u.m.
- Valor razonable de Alfa = 21.000 u.m.
- Número de acciones de Griega que recibe = 4.200.
- Valor de emisión de Griega = $\frac{21.000}{4.200} = 5$ u.m.

- Valor razonable de Beta = 14.000 u.m.
- Número de acciones de Griega que recibe = 2.800.
- Valor de emisión de Griega = $\frac{14.000}{2.800} = 5$ u.m.
- Número de acciones a emitir por Griega: $4.200 + 2.800 + 1.258 = 8.258$ acciones.

Participación posterior en el capital de Griega por parte de los antiguos accionistas:

Accionistas	Relación	Porcentaje
Alfa	4.200/8.258	50,8597
Beta	2.800/8.258	33,9066
Gamma	1.258/8.258	15,2337

El control de la nueva sociedad lo tienen los antiguos accionistas de Alfa; es por ello por lo que esta entidad es la adquirente contable de dicha operación.

La norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) señala que la fecha de adquisición es aquella en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

En los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

Las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil.

Contabilidad en la entidad Gamma

Por la apertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Terrenos	1.000	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
-	Otro activo no corriente	9.200	
-	Activo corriente	14.900	
-	Capital social		4.000
-	Otro patrimonio neto		2.530
-	Resultado del ejercicio		270
-	Pasivo no corriente		4.700
-	Pasivo corriente		13.600

Por las operaciones realizadas por la sociedad Gamma hasta el 15 de febrero, fecha que debe considerarse como fecha de adquisición:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Gastos	855	
-	Activo corriente	35	
-	Ingresos		890

Por la obtención del resultado desde el 1 de enero hasta el 15 de febrero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Ingresos	890	
-	Gastos		855
-	Resultado del ejercicio		35

A partir del balance de fecha 15 de febrero de 20X2 se puede obtener el valor razonable de los activos identificables y de los pasivos asumidos por la entidad adquirente:

Capital social	4.000
Otro patrimonio neto	2.800
Resultado del ejercicio	35
Patrimonio contable	6.835
+/- Ajustes	
	.../...

.../...	
Plusvalía terreno	165
Valor razonable de los activos identificables menos pasivos asumidos	7.000

Obtenidos los datos anteriores calculamos el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa de la combinación de negocios:

Coste de la combinación	6.800
Valor razonable de los activos identificables menos pasivos asumidos	7.000
Diferencia negativa de la combinación de negocios (ingreso en la entidad adquirente)	200

Las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil, por lo que hay que contabilizar todas las operaciones de la sociedad Gamma hasta el 1 de junio de 20X2. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente, reconocerá los efectos retroactivos de la fusión o escisión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida o escindida para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición.

Por el traspaso del activo real y del pasivo exigible y el reconocimiento del resultado de la combinación de negocios:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Pasivo no corriente	4.700	
-	Pasivo corriente	11.490	
-	Socios cuenta de fusión	6.845	
-	Resultados de la fusión	35	
-	Terrenos		1.600
-	Otro activo no corriente		8.740
-	Activo corriente		12.730

Por la fijación del haber social y el cierre de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Capital social	4.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
-	Otro patrimonio neto	2.800	
-	Resultado del ejercicio	80	
-	Resultados de la fusión		35
-	Socios cuenta de fusión		6.845

Contabilidad en la entidad Beta

Por la apertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Terrenos	2.000	
-	Participaciones en sociedad Gamma	160	
-	Otro activo no corriente	12.600	
-	Activo corriente	18.930	
-	Capital social		10.000
-	Otro patrimonio neto		2.990
-	Resultado del ejercicio		400
-	Pasivo no corriente		7.000
-	Pasivo corriente		13.300

Por las operaciones realizadas por la sociedad Beta hasta el 15 de febrero, fecha que debe considerarse como fecha de adquisición:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Gastos	4.420	
-	Activo corriente	80	
-	Ingresos		4.500

Por la obtención del resultado desde el 1 de enero hasta el 15 de febrero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Ingresos	4.500	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
-	Gastos		4.420
-	Resultado del ejercicio		80

A partir del balance de fecha 15 de febrero de 20X2 se puede obtener el valor razonable de los activos identificables y de los pasivos asumidos por la entidad adquirente:

Capital social	10.000
Otro patrimonio neto	3.390
Resultado del ejercicio	80
Patrimonio contable	13.470
+/- Ajustes	
Plusvalía terreno	600
Participación en Gamma	$-160 + (500/20.000) \times 7.000$
Valor razonable de los activos identificables menos pasivos asumidos	14.085

Obtenidos los datos anteriores, calculamos el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa de la combinación de negocios:

Coste de la combinación	14.000
Valor razonable de los activos identificables menos pasivos asumidos	14.085
Diferencia negativa de la combinación de negocios (ingreso en la entidad adquirente)	85

Las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil, por lo que hay que contabilizar todas las operaciones de la sociedad Beta hasta el 1 de junio de 20X2. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente, reconocerá los efectos retroactivos de la fusión o escisión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida o escindida para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición.

Por el traspaso del activo real y del pasivo exigible y el reconocimiento del resultado de la combinación de negocios:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Pasivo no corriente	7.000	
-	Pasivo corriente	14.080	
-	Socios cuenta de fusión	14.010	
-	Resultados de la fusión		530
-	Terrenos		2.000
-	Participaciones en sociedad Gamma		160
-	Otro activo no corriente		11.970
-	Activo corriente		20.430

Por la fijación del haber social y el cierre de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Capital social	10.000	
-	Otro patrimonio neto	3.390	
-	Resultado del ejercicio	90	
-	Resultados de la fusión	530	
-	Socios cuenta de fusión		14.010

Contabilidad de la sociedad Alfa

Nos encontramos ante la sociedad adquirente desde el punto de vista contable. Procedemos a contabilizar el proceso de disolución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Pasivo no corriente	4.000	
-	Pasivo corriente	11.582	
-	Socios cuenta de fusión	22.338	
-	Participaciones en sociedad Gamma		200
-	Otro activo no corriente		10.260
-	Activo corriente		27.460

Por la fijación del haber social y el cierre de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Capital social	10.000	
-	Otro patrimonio neto	9.860	
-	Resultado del ejercicio	2.478	
-	Socios cuenta de fusión		22.338

B) CONTABILIZAR LA FUSIÓN EN LA SOCIEDAD GRIEGA

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Acciones o participaciones emitidas (8.258 × 5)	41.290	
-	Capital emitido pendiente de inscripción		41.290

Por la recepción del patrimonio de la sociedad Alfa, el cual se contabilizará por los valores contables que tenía anteriormente, ya que Alfa es la sociedad adquirente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo corriente	27.460	
-	Otro activo corriente	10.260	
-	Participaciones en la sociedad Gamma	200	
-	Pasivo no corriente		4.000
-	Pasivo corriente		11.582
-	Socios de sociedad disuelta Alfa		22.338

Por los gastos e ingresos de la misma, que al ser la entidad adquirente deben lucir en las cuentas desde el inicio del ejercicio económico:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Gastos	9.410	
-	Socios de sociedad disuelta Alfa	2.478	
-	Ingresos		11.888

Por la entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Socios de sociedad disuelta Alfa	19.860	
-	Prima de emisión	1.140	
-	Acciones o participaciones emitidas (4.200 × 5)		21.000

Por la recepción del patrimonio de la entidad Beta que es una de las sociedades adquiridas, su patrimonio se incorpora a valor razonable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo corriente	20.430	
-	Otro activo corriente	11.970	
-	Participaciones en la sociedad Gamma	175	
-	Terrenos	2.600	
-	Pasivo no corriente		7.000
-	Pasivo corriente		14.080
-	Socios de sociedad disuelta Beta		14.095

Por el reconocimiento de los ingresos y gastos desde la fecha de adquisición el 15 de febrero de 20X2 hasta la fecha de inscripción el 1 de junio de 20X2:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Gastos	10.490	
-	Socios de sociedad disuelta Beta	10	
-	Ingresos		10.500

Por la entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Socios de sociedad disuelta Beta	14.085	
-	Acciones o participaciones emitidas (2.800 × 5)		14.000
-	Diferencia negativa en combinaciones de negocios		85

Por la recepción del patrimonio de la entidad Gamma que es una de las sociedades adquiridas, su patrimonio se incorpora a valor razonable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo corriente	12.730	
-	Otro activo corriente	8.740	
-	Terrenos	1.765	
-	Pasivo no corriente		4.700
-	Pasivo corriente		11.490
-	Socios de sociedad disuelta Gamma		7.045

Por el reconocimiento de los ingresos y gastos desde la fecha de adquisición el 15 de febrero de 20X2 hasta la fecha de inscripción el 1 de junio de 20X2:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Gastos	2.265	
-	Socios de sociedad disuelta Gamma	45	
-	Ingresos		2.310

Por la entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Socios de sociedad disuelta Gamma	7.000	
-	Acciones o participaciones emitidas (1.258 × 5)		6.290
-	Participaciones sociedad Gamma (Alfa)		200
-	Participaciones sociedad Gamma (Beta)		175
-	Prima de emisión		135
-	Diferencia negativa en combinaciones de negocios		200

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Capital emitido pendiente de inscripción	41.290	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
-	Capital social (8.258 × 1)		8.258
-	Prima de emisión (8.258 × 4)		33.032

C) BALANCE, DE FORMA SINTÉTICA, DE LA SOCIEDAD GRIEGA EL 1 DE JUNIO DE 20X2

Balance	1-6- 20X2
Terrenos	4.365
Otro activo no corriente	30.970
Activo corriente	60.620
Total activo	95.955
Capital social (8.258 acciones)	8.258
Prima de emisión	32.027
Resultado del ejercicio	2.818
Pasivo no corriente	15.700
Pasivo corriente	37.152
Total patrimonio neto y pasivo	95.955

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Análisis de estados financieros

Se conocen los siguientes datos relativos a dos compañías X e Y:

- Estructura de esquema de balance referido a 31 de diciembre de 20X0 de ambas sociedades (en u.m.), antes de registrar el Impuesto sobre Sociedades:

	Sociedad X	Sociedad Y
Activo no corriente	8.000	8.000
Activo corriente	2.000	2.000
Total activo	10.000	10.000
Capital y reservas	4.300	5.220
Resultado del ejercicio antes de impuestos	200	280
Pasivo no corriente	4.000	3.000
Pasivo corriente	1.500	1.500
Total patrimonio neto y pasivo	10.000	10.000

- De la cuenta de pérdidas y ganancias de 20X0 de ambas sociedades se obtienen los siguientes datos esquemáticamente (en u.m.), antes de registrar el Impuesto sobre Sociedades:

	Sociedad X	Sociedad Y
Cifra de negocios	6.850	6.850
Gastos de explotación	6.210	6.210
Resultado de explotación	640	640
Gastos financieros	440	360
Resultado financiero	-440	-360
Resultado antes de impuestos	200	280

- Se supone que los saldos medios de las cifras de balance coinciden con los saldos a 31 de diciembre de 20X0.
- No hay ni activos o pasivos por impuesto diferido ni periodificaciones.
- No hay activos mantenidos para la venta ni resultados por operaciones interrumpidas.
- Tipo de interés aplicado a la deuda (a largo y a corto plazo): 8%.
- Tipo impositivo efectivo (impuesto sobre beneficios) que grava el rendimiento empresarial: 30%.
- No hay ingresos y gastos distintos a los reconocidos como resultados del ejercicio, en el estado de ingresos y gastos reconocidos.

Trabajo a realizar:

- a) Determinar la rentabilidad económica y la rentabilidad financiera de las sociedades X e Y.
- b) Indicar los factores que explican la rentabilidad financiera.
- c) Explique el efecto del apalancamiento financiero sobre la rentabilidad financiera.
- d) Incidencia del pago el 1 de enero del ejercicio 20X1 de un dividendo del 300% del beneficio sobre la rentabilidad. Supuesto que se mantienen todos los demás datos y varía solo el importe de la financiación a largo plazo (aumenta en el exceso del dividendo sobre el beneficio) y aumenta al 9% el tipo de interés aplicado a la nueva deuda a largo plazo y a la deuda a corto plazo durante todo el ejercicio.

SOLUCIÓN

A) DETERMINAR LA RENTABILIDAD ECONÓMICA Y LA RENTABILIDAD FINANCIERA DE LAS SOCIEDADES X E Y

Rentabilidad económica ROI

Este ratio mide la rentabilidad de las inversiones con independencia de cómo se financian dichas inversiones. Nos permite comparar empresas que tengan estructuras financieras muy diferentes.

$$\text{Rentabilidad económica ROI} = \frac{\text{BAII}}{\text{Activo}} \times 100$$

$$\text{ROI}_X = \frac{640}{10.000} \times 100 = 6,4\%$$

$$\text{ROI}_Y = \frac{640}{10.000} \times 100 = 6,4\%$$

Rentabilidad financiera ROE

Este ratio compara el beneficio que podrían repartirse los accionistas con el patrimonio neto que es la inversión que han realizado dichos accionistas en la empresa. Rentabilidad del capital invertido por los accionistas.

$$\text{Rentabilidad económica ROE} = \frac{\text{BAII}}{\text{Patrimonio neto}} \times 100$$

$$\text{ROE}_X = \frac{200}{4.500} \times 100 = 4,44\%$$

$$\text{ROE}_Y = \frac{280}{5.500} \times 100 = 5,09\%$$

B) INDICAR LOS FACTORES QUE EXPLICAN LA RENTABILIDAD FINANCIERA

La rentabilidad financiera depende de:

$$\text{ROE} = \frac{\text{BAII}}{\text{Ventas}} \times \frac{\text{Ventas}}{\text{Activo}} \times \frac{\text{Activo}}{\text{Patrimonio neto}} \times \frac{\text{BAI}}{\text{BAII}} \times \frac{\text{BDI}}{\text{BAI}}$$

Siendo las diferentes fracciones que componen el mismo:

$$\frac{\text{BAII}}{\text{Ventas}} \rightarrow \text{Margen}$$

$$\frac{\text{Ventas}}{\text{Activo}} \rightarrow \text{Rotación}$$

$$\frac{\text{Activo}}{\text{Patrimonio neto}} \rightarrow \text{Estructura financiera}$$

$$\frac{\text{BAI}}{\text{BAII}} \rightarrow \text{Coste de la deuda}$$

$$\frac{\text{BDI}}{\text{BAI}} \rightarrow \text{Efecto fiscal}$$

C) EXPLIQUE EL EFECTO DEL APALANCAMIENTO FINANCIERO SOBRE LA RENTABILIDAD FINANCIERA

Es el efecto que se produce en la rentabilidad de la empresa como consecuencia del empleo de deuda en su estructura de financiación. Dependiendo del coste de la deuda respecto de la rentabilidad del negocio provocará incrementos o disminuciones de la rentabilidad económica.

$$\text{ROE} = \text{ROI} + (\text{ROI} - i) \times \frac{\text{Pasivo}}{\text{Patrimonio neto}}$$

$$\text{Donde } i \text{ será el coste de las deudas, } i = \frac{\text{Gastos financieros}}{\text{Deudas}} \times 100$$

Apalancamiento financiero de X:

$$(\text{ROI} - i) \times \frac{\text{Pasivo}}{\text{Patrimonio neto}} \quad (6,4 - 8) \times \frac{5.500}{4.500} = -1,96$$

Nos encontramos ante un apalancamiento negativo, esto es debido al mayor coste de las deudas (8%) sobre la rentabilidad económica que obtiene la empresa.

Apalancamiento financiero de Y:

$$(\text{ROI} - i) \times \frac{\text{Pasivo}}{\text{Patrimonio neto}} \quad (6,4 - 8) \times \frac{4.500}{5.500} = -1,31$$

Nos encontramos ante un apalancamiento negativo, esto es debido al mayor coste de las deudas (8%) sobre la rentabilidad económica que obtiene la empresa.

D) INCIDENCIA DEL PAGO EL 1 DE ENERO DEL EJERCICIO 20X1 DE UN DIVIDENDO DEL 300 % DEL BENEFICIO SOBRE LA RENTABILIDAD. SUPUESTO QUE SE MANTIENEN TODOS LOS DEMÁS DATOS Y VARÍA SOLO EL IMPORTE DE LA FINANCIACIÓN A LARGO PLAZO (AUMENTA EN EL EXCESO DEL DIVIDENDO SOBRE EL BENEFICIO) Y AUMENTA AL 9 % EL TIPO DE INTERÉS APLICADO A LA NUEVA DEUDA A LARGO PLAZO Y A LA DEUDA A CORTO PLAZO DURANTE TODO EL EJERCICIO

Entidad X

El incremento del 300% obligaría a la entidad X a solicitar financiación a largo plazo por un importe de 400 ($200 \times 300\% - 200$) para hacer frente al dividendo.

Además nos indica el enunciado un incremento del coste de la financiación nueva a largo plazo y de la deuda a corto plazo al 9%. Debemos proceder a calcular el nuevo coste de las deudas.

$$i = \frac{(1.500 \times 9\% + 4.000 \times 8\% + 400 \times 9\%)}{1.500 + 4.000 + 400} \times 100 = 8,32\%$$

Este incremento del coste de la deuda agrava la situación de apalancamiento financiero de la entidad, disminuyendo en mayor importe la rentabilidad financiera de la misma.

Entidad Y

El incremento del 300% obligaría a la entidad X a solicitar financiación a largo plazo por un importe de 560 (280 × 300% – 280) para hacer frente al dividendo.

Además nos indica el enunciado un incremento del coste de la financiación nueva a largo plazo y de la deuda a corto plazo al 9%. Debemos proceder a calcular el nuevo coste de las deudas.

$$i = \frac{(1.500 \times 9\% + 3.000 \times 8\% + 560 \times 9\%)}{1.500 + 3.000 + 560} \times 100 = 8,41\%$$

Este incremento del coste de la deuda agrava la situación de apalancamiento financiero de la entidad, disminuyendo en mayor importe la rentabilidad financiera de la misma.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Consolidación de estados financieros

Las sociedades A, B, C y D forman un grupo de sociedades, que se estructura de la forma que se indica en el siguiente cuadro (se incluyen datos correspondientes a cada una de las fechas, las cifras aparecen en euros):

Sociedad inversora	Sociedad participada	Fecha inversión	Importe inversión	% participación
A	B	1 de enero de 20X1	47.000.000	90 %
A	C	1 de enero de 20X2	25.000.000	100 %
A	D	1 de enero de 20X3	30.000.000	80 %

El patrimonio neto en la fecha de la inversión de las sociedades dependientes (cifras en euros):

Sociedad participada	Fecha	Patrimonio neto de sociedad participada (en fecha inversión)			
		Capital social	Reservas	Subvenciones	Diferencias de conversión
B	1 de enero de 20X1	10.000.000	36.000.000	2.000.000	.../...

Sociedad participada	Fecha	Patrimonio neto de sociedad participada (en fecha inversión)			
		Capital social	Reservas	Subvenciones	Diferencias de conversión
.../...					
C	1 de enero de 20X2	20.000.000	3.200.000	800.000	
D	1 de enero de 20X3	8.000.000	26.250.000	0	750.000

El valor contable de los activos identificables y de los pasivos coincide con el valor razonable, excepto un activo (patente) de la sociedad B que está infravalorado en 1.800.000 euros (valor razonable en esa fecha: 3.700.000 €). Dicho activo tiene una vida útil de 10 años a partir de 1 de enero de 20X1.

Todas las sociedades del grupo tienen como moneda funcional el euro excepto la sociedad D que tiene como moneda funcional el dólar.

Las sociedades del grupo tienen la siguiente composición del patrimonio neto el 31 de diciembre de 20X6 (cifras en euros):

Sociedad	Capital social	Reservas	Resultado ejercicio	Subvenciones
A	20.000.000	79.000.000	2.150.000	0
B	10.000.000	46.000.000	1.500.000	1.600.000
C	20.000.000	1.600.000	250.000	300.000

Se conoce que el balance en dólares de la sociedad D a 31 de diciembre de 20X6 es:

Balance (en dólares)	20X6
Activo no corriente	49.300.500
Activo corriente	11.569.500
Total activo	60.870.000
Capital social	10.000.000
Reservas	35.052.500
	.../...

Balance (en dólares)	20X6
.../...	
Resultado del ejercicio	500.000
Pasivo no corriente	7.198.500
Pasivo corriente	8.119.000
Total patrimonio neto y pasivo	60.870.000

Además, se conoce que:

- La sociedad B ha obtenido a finales de 20X5 una subvención para financiar un activo no corriente por importe de 1.000.000 de euros, se ha imputado a resultados 90.000 euros en 20X5 y 110.000 euros en 20X6.
- La sociedad C no ha obtenido ninguna nueva subvención desde que forma parte del grupo.
- La sociedad A ha dotado un deterioro por la inversión en C.
- La sociedad A compra un terreno a la sociedad B, el 21 de junio de 20X6, por importe de 1.450.000 euros al contado. La sociedad A lo vende a terceros el 15 de agosto de 20X6 por 2.300.000 euros.
- La sociedad A concede un préstamo a tres años a la sociedad D el 1 de enero de 20X6 por importe de 700.000 euros, con un interés del 4% que se paga por año vencido.
- La sociedad B concede un préstamo a dos años a la sociedad D el 1 de julio de 20X6 por importe de 730.000 dólares, con un interés del 5% que se paga por año vencido.
- La sociedad B vende el 1 de octubre de 20X4 la patente infravalorada a la sociedad C por su valor razonable en esa fecha (2.500.000 €).
- Tipo de cambio:
 - Al capital social y las reservas existentes el 1 de enero de 20X3 le corresponde el siguiente tipo de cambio:

1,25 dólares por 1 euro
 - A las reservas generadas posteriormente le corresponde el siguiente tipo de cambio:

1,28 dólares por 1 euro

- El tipo de cambio el 31 de diciembre de 20X6 es:
1,24 dólares por 1 euro
- La media de tipo de cambio (de todos los meses) de 20X6 es (también es el tipo de cambio de 1 de julio de 20X6):
1,26 dólares por 1 euro

Trabajo a realizar:

- Eliminación-inversión patrimonio neto, en forma de asiento de libro diario, para preparar el balance consolidado en la fecha de adquisición.
- Convertir a euros el balance en dólares de la sociedad D correspondiente al ejercicio 20X6.
- Ajustes, en forma de asiento de libro diario, para preparar el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados de 20X6.
- Ajustes, en forma de asiento de libro diario, que procederían si la patente objeto de la operación interna el 1 de octubre de 20X4 se vendiera a terceros por 2.000 euros el 31 de diciembre de 20X6.

SOLUCIÓN

A) ELIMINACIÓN-INVERSIÓN PATRIMONIO NETO, EN FORMA DE ASIENTO DE LIBRO DIARIO, PARA PREPARAR EL BALANCE CONSOLIDADO EN LA FECHA DE ADQUISICIÓN

Cálculo de la diferencia de primera consolidación en B el 1 de enero de 20X1, fecha en la que realiza la inversión (adquiriendo el control al tomar una participación del 90%).

(+) Contraprestación transferida total	47.000.000
(-) 90% s/Valor razonable activos identificables netos _{01-01-20X1}	(44.820.000)
(90% s/49.800.000)	
90% Patrimonio neto a 01-01-20X1 (90% s/48.000.000)	43.200.000

90% Ajustes a valor razonable a 01-01-20X1 (90% s/1.800.000)	1.620.000
[Plusvalía activo amortizable 90% s/(3.700.000 – 1.900.000)]	
(=) Diferencia (fondo de comercio consolidación)	2.180.000

1. AJUSTE EN BALANCE DE SITUACIÓN AGREGADO

Concepto	Debe	Haber
Capital social (B)	10.000.000	
Reservas (B)	36.000.000	
Subvenciones recibidas (B)	2.000.000	
Plusvalía activo no corriente (propiedad industrial)	1.800.000	
Fondo de comercio de consolidación en B	2.180.000	
Participación en empresas del grupo, B (A)		47.000.000
Intereses de socios externos en B		4.980.000

Cálculo de la diferencia de primera consolidación en C el 1 de enero de 20X2, fecha en la que realiza la inversión (adquiriendo el control al tomar el total de la entidad).

(+) Contraprestación transferida total	25.000.000
(-) 90% s/Valor razonable activos identificables netos 01-01-20X2	(24.000.000)
(100% s/24.000.000)	
100% Patrimonio neto a 01-01-20X1 (100% s/24.000.000)	24.000.000
(=) Diferencia (fondo de comercio consolidación)	1.000.000

2. AJUSTE EN BALANCE DE SITUACIÓN AGREGADO

Concepto	Debe	Haber
Capital social (C)	20.000.000	
Reservas (C)	3.200.000	
Subvenciones recibidas (C)	800.000	
Fondo de comercio de consolidación en C	1.000.000	
Participación en empresas del grupo, C (A)		25.000.000

Cálculo de la diferencia de primera consolidación en D el 1 de enero de 20X3, fecha en la que realiza la inversión (adquiriendo el control al tomar una participación del 80%).

(+) Contraprestación transferida total.....	30.000.000
(-) 90% s/Valor razonable activos identificables netos _{01-01-20X3}	(28.000.000)
(80% s/35.000.000)	
100% Patrimonio neto a 01-01-20X1 (80% s/35.000.000)	28.000.000
(=) Diferencia (fondo de comercio consolidación)	2.000.000

3. AJUSTE EN BALANCE DE SITUACIÓN AGREGADO

Concepto	Debe	Haber
Capital social (D)	8.000.000	
Reservas (D)	26.250.000	
Diferencias de conversión (D)	750.000	
Fondo de comercio de consolidación en D	2.000.000	
Participación en empresas del grupo, D (A)		30.000.000
Intereses de socios externos en D		7.000.000

B) CONVERTIR A EUROS EL BALANCE EN DÓLARES DE LA SOCIEDAD D CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 20X6

Para la conversión del balance tendremos en cuenta al artículo 61.1 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas:

«Artículo 61. *Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación.*

1. La conversión de las cuentas anuales de una sociedad cuya moneda funcional sea distinta del euro se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los activos y pasivos se convertirán al tipo de cambio de cierre. Se entiende por tipo de cambio de cierre el tipo de cambio medio de contado existente en esa fecha.

b) Las partidas de patrimonio neto, incluido el resultado del ejercicio, se convertirán al tipo de cambio histórico.

c) La diferencia entre el importe neto de los activos y pasivos y las partidas de patrimonio neto, se recogerá en un epígrafe del patrimonio neto, bajo la denominación "diferencia de conversión", en su caso, neta del efecto impositivo, y una vez deducida la parte de dicha diferencia que corresponda a los socios externos».

Balance de situación en USD a 31 de diciembre de 20X6

Activo	20X6	Tipo CBO (USD/€)	Total euros
Activo no corriente	49.300.500	1,24	39.758.467,74
Activo corriente	11.569.500	1,24	9.330.241,94
Total activo	60.870.000		49.088.709,68

Patrimonio neto + Pasivo	20X6	Tipo CBO (USD/€)	Total euros
Capital social	10.000.000	1,25	8.000.000
Reservas	35.052.500	33,75 M a 1,25 y 1,3025 M a 1,28	28.017.578,13
Resultado del ejercicio	500.000	1,26	396.825,40
Diferencia de conversión			321.483,57
Pasivo no corriente	7.198.500	1,24	5.805.241,94
Pasivo corriente	8.119.000	1,24	6.547.580,65
Total patrimonio neto + pasivo	60.870.000		49.088.709,68

C) AJUSTES, EN FORMA DE ASIENTO DE LIBRO DIARIO, PARA PREPARAR EL BALANCE Y LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADOS DE 20X6

1. AJUSTES DE CARA AL EJERCICIO 20X6, QUE AFECTAN A LA SOCIEDAD D

Punto «f) La sociedad B concede un préstamo a dos años a la sociedad D el 1 de julio de 20X6 por importe de 730.000 USD, con un interés del 5 % que se paga por año vencido».

La sociedad B habrá reconocido en sus cuentas individuales el efecto de tipo de cambio en moneda extranjera diferente a su moneda funcional. Por lo que en el modelo consolidado se procede a la eliminación del crédito débito recíproco por el principal y los intereses así como los gastos e ingresos financieros de los mismos.

Por el principal:

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Deuda a largo plazo con empresa del grupo B (D) [730.000 USD × (1/1,24) €/USD]	588.709,67	
Crédito a largo plazo con empresas del grupo D (B)		588.709,67

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

NO PROCEDE AJUSTE DE CONSOLIDACIÓN

Por los intereses devengados, entendemos que se han devengado en su momento, sin reconocer diferencias de tipo de cambio por la inversión media de intereses 18.250 USD (730.000 × 5% × 6/12). Este efecto se encontrará reconocido en las cuentas individuales de la sociedad B.

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Intereses de deudas a corto plazo con empresas del grupo B (D) [5% s/730.000 USD × (1/1,24) €/USD × 6/12]	14.717,74	
Intereses de créditos a corto plazo con empresas del grupo D (B)		14.717,74

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Ingresos financieros [5% s/730.000 USD × (1/1,24) €/USD × 6/12]	14.717,74	
Gastos financieros		14.717,74

Punto «e) La sociedad A concede un préstamo a tres años a la sociedad D el 1 de enero de 20X6 por importe de 700.000 euros, con un interés del 4% que se paga por año vencido».

Conforme al artículo 63 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas:

«Artículo 63. *Diferencias de cambio derivadas de partidas monetarias intragrupo.*

Los ingresos o gastos por diferencias de cambio derivadas de partidas monetarias a pagar o a cobrar intragrupo, denominadas en una moneda distinta a la moneda funcional de alguna de las partes, no se eliminan en consolidación. En consecuencia, y salvo por lo dispuesto en los artículos siguientes, dichas diferencias serán reconocidas en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada».

Tendrá la siguiente deuda reconocida a tipo de cambio de cierre: 700.000 euros × 1,24 USD/€ = 868.000 USD al tipo de cambio de cierre (suponiendo que aplica las mismas normas de transacciones en moneda extranjera) y en euros seguirá por 700.000 euros.

Por el principal:

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Deuda a largo plazo con empresa del grupo A (D)	700.000	
Crédito a largo plazo con empresas del grupo D (B)		700.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

NO PROCEDE AJUSTE DE CONSOLIDACIÓN

Por los intereses devengados, entendemos que se han devengado en su momento.

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Intereses de deudas a corto plazo con empresas del grupo A (D) (4 % s/700.000)	28.000	
Intereses de créditos a corto plazo con empresas del grupo D (B)		28.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Ingresos financieros	28.000	
Gastos financieros		28.000

No hay datos para analizar la evolución de las diferencias de conversión durante 20X6 en la evolución correspondiente de dicho ejercicio como para llevarlo al estado de ingresos y gastos reconocidos agregado.

Por otro lado, se debiera reconocer la evolución de la diferencia de conversión a partir de la fecha de adquisición, no debiera haber diferencia de conversión, salvo que hubiéramos adquirido/fusionado una UGE con diferencia de conversión (y por qué no el fondo de comercio). Curioso que no proporcionen el tipo de cambio en la fecha de adquisición de la diferencia de conversión inicial existente...

A 31 de diciembre de 20X6, por el asiento de eliminación-inversión patrimonio neto de la sociedad D:

Concepto	Debe	Haber
Capital social (D)	8.000.000	
Reservas (D)	28.017.578,13	
Diferencias de conversión en D	321.483,57	
Fondo de comercio de consolidación en D	2.000.000	
Participación en empresas del grupo, D (A)		30.000.000
Reservas en sociedades consolidadas [80 % s/(28.017.578,13 – 27.000.000)]		814.062,50
Diferencias de conversión en sociedades consolidadas [80 % s/(321.483,57 – 0)]		257.186,86
Intereses de socios externos en D (20 % s/36.339.061,71)		7.267.812,34

Por la atribución de resultados del ejercicio 20X6 de la dependiente D.

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (D)	396.771,40	
Resultado del ejercicio atribuido a A		317.406,32
Resultado del ejercicio atribuido a intereses de socios externos en D ...		79.365,08

Ajuste en pérdidas y ganancias agregado:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a A	317.406,32	
		.../...

Concepto	Debe	Haber
.../...		
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a socios externos en D	79.365,08	
Saldo de pérdidas y ganancias (D)		396.771,40

2. AJUSTES DE CARA AL EJERCICIO 20X6, QUE AFECTAN A LA SOCIEDAD B

Punto «g) La sociedad B vende el 1 de octubre de 20X4 la patente infravalorada a la sociedad C por su valor razonable en esa fecha (2.500.000 €)».

La plusvalía reconocida en el cálculo de la diferencia de primera consolidación habrá ido amortizándose.

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas (B)	675.000	
Amortización del inmovilizado intangible (plusvalía patente)		675.000
[1.800.000/10 = 180.000 €/año × (3,75 años)]		

Por la baja de la plusvalía transferida a la sociedad C:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible (plusvalía patente)	675.000	
[1.800.000/10 = 180.000 €/año × (3,75 años)]		
Reservas (B)	1.125.000	
Plusvalía inmovilizado intangible (plusvalía patente)		1.800.000

	Individual	Ajuste	Consolidado
(+) Precio venta	2.500.000		2.500.000
(-) Valor contable	(1.187.500)	(1.125.000)	(2.312.500)
			.../...

	Individual	Ajuste	Consolidado
.../...			
(+) (20X)	1.900.000	1.800.000	3.700.000
(-) (280X).....	(712.500)	(675.000)	(1.387.500)
(=) Beneficio contable	1.312.500	(1.125.000)	187.500

Por el margen incluido en la operación intragrupo, de 1.312.500 a efectos consolidados, nunca se realizará en 1.125.000 que es la diferencia entre el valor en cuentas individuales y el valor consolidado. El beneficio consolidado intergrupo solo se realizará a medida que vayamos amortizando el activo en cuentas individuales o bien a medida que se venda a terceros ajenos al grupo (caso que se nos da en el apartado d):

Por el diferimiento derivado de la venta intragrupo realizada el 1 de octubre de 20X4 por referencia a fecha a 31 de diciembre de 20X6.

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas (B)	187.500	
Inmovilizado intangible (plusvalía patente)		187.500

Por la sobreamortización de la plusvalía admitida a efectos consolidados pero a diferir desde el 1 de octubre de 20X4 hasta el 31 de diciembre de 20X6:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible (plusvalía patente)	67.500	
Resultado del ejercicio (B) [187.500/(6,25 años)]		30.000
Reservas (B)		37.500

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (B)	30.000	
Amortización del inmovilizado intangible (plusvalía patente)		30.000

Por la amortización de la subvención vigente en la fecha de adquisición, por la que se paga y que desde el 1 de enero de 20X1 se ha transferido a resultados. Suponemos que no se han transferido a resultados la subvención que financia el activo no corriente, de tal forma que todo lo llevado a pérdidas y ganancias pertenece a la subvención inicial.

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas (B)	1.200.000	
Subvenciones recibidas (B) [2.000.000 - (1.600.000 saldo a 31 de diciembre de 20X6 - 800.000 subvención no traspasada a resultados concedida a finales de 20X5)]		1.200.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

NO PROCEDE AJUSTE DE CONSOLIDACIÓN

Cálculo de los saldos agregados ajustados de la sociedad B a 31 de diciembre de 20X6 con las consideraciones preestablecidas:

	Agregado	(+/-) Ajustes	Agregado ajustado
Capital social	10.000.000	-	10.000.000
Reservas	46.000.000	[-(675.000 + 1.125.000) - - (187.500) + 37.500 - (1.200.000)]	42.850.000
Resultado del ejercicio	1.500.000	+30.000	1.530.000
Subvenciones recibidas	1.600.000	+1.200.000	2.800.000

A 31 de diciembre de 20X6, por el asiento de eliminación-inversión patrimonio neto de la sociedad B:

Concepto	Debe	Haber
Capital social (B)	10.000.000	
Reservas (B)	42.850.000	
Subvenciones recibidas (B)	2.800.000	
Plusvalía activo no corriente (patente)	1.800.000	
		.../...

Concepto	Debe	Haber
.../...		
Fondo de comercio de consolidación en D	2.180.000	
Participación en empresas del grupo, B (A)		47.000.000
Reservas en sociedades consolidadas [90 % s/(42.850.000 – 36.000.000)]		6.165.000
Subvenciones recibidas en sociedades consolidadas		720.000
[90 % s/(2.800.000 – 2.000.000)]		
Intereses de socios externos en B (10 % s/57.450.000)		5.745.000

Por la atribución de resultados del ejercicio 20X6 de la dependiente B.

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (B)	1.530.000	
Resultado del ejercicio atribuido a A		1.377.000
Resultado del ejercicio atribuido a intereses de socios externos en B		153.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a A	1.377.000	
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a socios externos en B	153.000	
Saldo de pérdidas y ganancias (B)		1.530.000

3. AJUSTES DE CARA AL EJERCICIO 20X6, QUE AFECTAN A LA SOCIEDAD C

Por la subvención oficial de capital adquirida (no se sabe el criterio de imputación a resultados):

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (C)	ZZZZZZ	
		.../...

Concepto	Debe	Haber
.../...		
Reservas (C)	(500.000 – – ZZZZZZ)	
Subvenciones recibidas (C) (800.000 – 300.000)		500.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Subvenciones de capital transferidas a resultado del ejercicio (746)	ZZZZZZ	
Saldo de pérdidas y ganancias (C)		ZZZZZZ

Por la reversión del deterioro de valor de la participación en la sociedad C. La evolución ha hecho que haya minorado las reservas [de 3.200.000 – 1.600.000 = 1.600.000 y en parte la evolución de las reservas positiva se ha debido a la transferencia a resultados de subvenciones, donaciones y legados, por lo que habría que añadirle unas pérdidas acumuladas de 500.000 del importe traspasado a resultados y posteriormente a reservas, por lo que se habrá reducido patrimonio neto por un importe de 2.100.000, si bien con la evolución del resultado positiva: 1.850.000 (1.600.000 + 250.000)].

Entendemos que se ha deteriorado en ejercicios anteriores hasta un importe de 2.100.000 euros habiendo revertido durante el ejercicio un importe de 250.000.

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (A)	250.000	
Deterioro de valor de la participación en C (A)	1.850.000	
Reservas (A)		2.100.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Reversión del deterioro de valor de participaciones en empresas del grupo	250.000	
		.../...

Concepto	Debe	Haber
.../...		
Saldo de pérdidas y ganancias (A)		250.000

Situación patrimonial de la entidad C a 31 de diciembre de 20X6:

	Agregado	(+/-) Ajustes	Agregado ajustado
Capital social	20.000.000	-	20.000.000
Reservas	1.600.000	-(500.000 - YYYYYY)	1.100.000 + YYYYYY
Resultado del ejercicio	250.000	-(YYYYYY)	250.000 - YYYYYY
Subvenciones recibidas	300.000	+500.000	800.000

A 31 de diciembre de 20X6, por el asiento de eliminación-inversión patrimonio neto de la sociedad B:

Concepto	Debe	Haber
Capital social (C)	20.000.000	
Reservas (C)	1.100.000 + + ZZZZZZ	
Subvenciones recibidas (C)	800.000	
Fondo de comercio de consolidación en C	1.000.000	
Reservas en sociedades consolidadas (1.100.000 + ZZZZZZ - 3.200.000) ...	2.100.000 - - ZZZZZZ	
Participación en empresas del grupo, C (A)		25.000.000

Por la atribución de resultados del ejercicio 20X6 de la dependiente C.

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (C)	250.000 - - ZZZZZZ	
Resultado del ejercicio atribuido a A		250.000 - - ZZZZZZ

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a A	250.000 – – ZZZZZZ	
Saldo de pérdidas y ganancias (B)		250.000 – – ZZZZZZ

D) AJUSTES EN FORMA DE ASIENTO DE LIBRO DIARIO, QUE PROCEDERÍAN SI LA PATENTE OBJETO DE LA OPERACIÓN INTERNA EL 1 DE OCTUBRE DE 20X4 SE VENDIERA A TERCEROS POR 2.000 EUROS EL 31 DE DICIEMBRE DE 20X6

Punto «g) La sociedad B vende el 1 de octubre de 20X4 la patente infravalorada a la sociedad C por su valor razonable en esa fecha (2.500.000 €)».

La plusvalía reconocida en el cálculo de la diferencia de primera consolidación habrá ido amortizándose.

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas (B)	675.000	
Amortización del inmovilizado intangible (plusvalía patente) [1.800.000/10 = 180.000 €/año × (3,75 años)]		675.000

Por la baja de la plusvalía transferida a la sociedad C:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible (plusvalía patente) [1.800.000/10 = 180.000 €/año × (3,75 años)]	675.000	
Reservas (B)	1.125.000	
Plusvalía inmovilizado intangible (plusvalía patente)		1.800.000

	Individual	Ajuste	Consolidado
(+) Precio venta	2.500.000		2.500.000
(-) Valor contable	(1.187.500)	(1.125.000)	(2.312.500)
(+) (20X)	1.900.000	1.800.000	3.700.000
(-) (280X)	(712.500)	(675.000)	(1.387.500)
(=) Beneficio contable	1.312.500	(1.125.000)	187.500

Por el margen incluido en la operación intragrupo, de 1.312.500 a efectos consolidados, nunca se realizará en 1.125.000 que es la diferencia entre el valor en cuentas individuales y el valor consolidado. El beneficio consolidado intergrupo solo se realizará a medida que vayamos amortizando el activo en cuentas individuales o bien a medida que se venda a terceros ajenos al grupo (caso que se nos da en el apartado d):

Por el diferimiento derivado de la venta intragrupo realizada el 1 de octubre de 20X4 por referencia a fecha a 31 de diciembre de 20X6:

Ajuste en el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas (B)	187.500	
Inmovilizado intangible (plusvalía patente)		187.500

Por la sobreamortización de la plusvalía admitida a efectos consolidados pero a diferir desde el 1 de octubre de 20X4 hasta el 31 de diciembre de 20X6:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible (plusvalía patente)	67.500	
Resultado del ejercicio (B) [187.500/(6,25 años)]		30.000
Reservas (B)		37.500

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (B)	30.000	
Amortización del inmovilizado intangible (plusvalía patente)		30.000

Por la baja del resto de la plusvalía y realización del beneficio consolidado pendiente de realizar:

Concepto	Debe	Haber
Plusvalía inmovilizado intangible (plusvalía patente)	187.500	
Amortización del inmovilizado intangible (plusvalía patente)		67.500
Resultado del ejercicio (B) $[187.500 / (6,25 \text{ años} \times 4)]$		120.000

Ajuste en pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias (B)	120.000	
Beneficio procedente del inmovilizado material		120.000