Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núms. 401-402 Agosto-Septiembre 2016

- **Límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la Inspección.** ***M.ª José Trigueros Martín***
- **La sucesión de empresa a efectos fiscales.** ***Gloria Marín Benítez***
- **La valoración de la prueba en el delito fiscal.** ***Juan Calvo Vérgez***
- **Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario local.** ***Manuel Alías Cantón***
- **ISD: Reducción por transmisión de empresas.** ***Francisco Adame Martínez***
- **Responsabilidad del Estado por incumplimiento comunitario.** ***Javier Bas Soria***
- **Aspectos fiscales de los *trust*.** ***Pilar Álvarez Barbeito***
- **Visión práctica de la recaudación tributaria en la última reforma de la LGT (II).** ***José Antonio Raya Besante***
- **La independencia de la auditoría.** ***Emiliano Ruiz Barbadillo***
- **Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 (III).** ***Miguel Ángel Gálvez Linares y Ángel Montes Carrillo***
- **Caso práctico de Técnicos de Hacienda.** ***Javier Romano Aparicio y Edesio Ureña Albacete***

www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Agosto-Septiembre 2016 – Números 401-402

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

Mario Alonso Ayala *(Presidente de Censores Jurados de Cuentas y Presidente y Cofundador de AUREN)*
Sotero Amador Fernández *(Profesor de Contabilidad del CEF)*
Oriol Amat Salas *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra)*
Álvaro Antón Basanta *(Socio de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira)*
Inocencio Carazo González *(Socio Director de Insesa Concursal Abogados)*
Eric Damotte *(Socio de Auditoría. KPMG España)*
Juergen B. Donges *(Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia)*
Germán de la Fuente Escamilla *(Socio Director de Auditoría de Riesgos y Transacciones de Deloitte)*
María Antonia García Benau *(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia)*
Begoña Giner Inchausti *(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia)*
José Antonio Gonzalo Angulo *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá)*
Lorenzo de las Heras Miguel *(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)*
Pedro Manuel Herrera Molina *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED)*
Alejandro Larriba Díaz-Zorita *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá)*
Luis Alberto Malvárez Pascual *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva)*
Diego Marín Barnuevo *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid)*
Diego Martín-Abril Calvo *(Director General de Tributos)*
Javier Martín Fernández *(Presidente del Consejo de Defensa del Contribuyente, Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados)*
Miguel Ángel Martínez Lago *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid)*
Ana María Martínez Pina *(Presidenta del ICAC)*
Alberto Monreal Lasheras *(Inspector de Hacienda excedente y Socio de PwC Tax & Legal Services)*
Francesco Moschetti *(Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario)*
Clara I. Muñoz Colomina *(Profesora Titular. Universidad Complutense de Madrid)*
Alfonso Osorio Iturmendi *(Presidente de BDO España)*
Carlos Palao Taboada *(Abogado Montero-Aramburu)*
Alberto Placencia Porrero *(Socio Director de Servicios Financieros Ernst & Young)*
José Andrés Sánchez Pedroche *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario y Rector de la UDIMA)*
Javier Seijo Pérez *(Inspector de Hacienda excedente y Socio de Ernst & Young)*
Fernando Serrano Antón *(Catedrático Jean Monnet. Universidad Complutense de Madrid)*
Fernando de Vicente Benito *(Inspector de Hacienda excedente y Socio de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira)*

CEF.-

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

www.cef.es **info@cef.es** **902 88 89 90**

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

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

DEPÓSITO LEGAL:

M-1947-1981

SUSCRIPCIÓN ANUAL (2016)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
146,16 € (IVA no incluido)	• 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. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

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

Sumario

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

(Comentarios y casos prácticos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

70/2016 Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la Inspección: ineficaces unos, inexistentes otros
Limitations for the recovery of information on the part of Inspection authorities: some inefficient, some inexistent 5
1.er Premio Estudios Financieros 2016
(María José Trigueros Martín)

71/2016 La sucesión de empresa y la subrogación del sucesor en la relación jurídico-tributaria del anterior empresario
Transfer of undertakings and the assumption by the acquirer of the former owner's tax position 51
(Gloria Marín Benítez)

72/2016 La valoración de la prueba en el delito fiscal
Valuation of proof in tax offense 79
(Juan Calvo Vérgez)

73/2016 Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario local
Principles of ordination and application the local tax system 133
(Manuel Alías Cantón)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

74/2016 La titularidad de participaciones sociales por la persona que ejerce funciones de dirección en grupos familiares a efectos de la reducción por transmisión de empresas en ISD [Análisis de la STS de 26 de mayo de 2016 (rec. núm. 4027/2014)] 137
(Francisco Adame Martínez)

75/2016 Responsabilidad del Estado legislador en un supuesto de vulneración cualificada del derecho comunitario [Análisis de la STS de 6 de mayo de 2016 (rec. núm. 199/2014)] 147
(Javier Bas Soria)

76/2016 Doctrina administrativa en torno a las consecuencias tributarias de los *trust* (Análisis de la Consulta de la DGT V1495/2016, de 8 de abril) 155
(Pilar Álvarez Barbeito)

CASO PRÁCTICO

77/2016 Las actuaciones y los procedimientos de recaudación en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015. Casos prácticos (II) 159
(José Antonio Raya Besante)

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

78/2016 Regulación frente a reputación como medio de salvaguardar la independencia de la auditoría
Regulation versus reputation as a means of safeguarding the independence of the audit 161
1.ER PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2016
(Emiliano Ruiz Barbadillo)

79/2016 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 (III)
Accounting, valuation and preparation standards of the annual accounts for the accounting of Income Tax. Order of the ICAC of February 9, 2016 (III) 199
(Miguel Ángel Gálvez Linares y Ángel Montes Carrillo)

80/2016 Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda 247
(Javier Romano Aparicio y Edesio Ureña Albacete)

Solo disponible en versión digital

Las referencias aparecidas en los artículos de esta Revista (NFJXXXXX y NFCXXXXX) son los códigos que identifican los documentos en la base de datos Normacef Fiscal y Contable (http://www.ceflegal.com/fiscal-contable.htm)

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.

TRIBUTACIÓN

LOS LÍMITES A LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN REALIZADAS POR LA INSPECCIÓN: INEFICACES UNOS, INEXISTENTES OTROS

María José Trigueros Martín

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pablo de Olavide. Sevilla

Este trabajo ha obtenido el **1.er Premio Estudios Financieros 2016** en la modalidad de **Tributación**.

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

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

Extracto

Una de las tareas asignadas por el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la Inspección de los Tributos es la realización de actuaciones de obtención de información con trascendencia tributaria, siguiendo los dictados de sus artículos 93 y 94. La ley trata, por tanto, de establecer vías, de tender puentes para que la información que resulte relevante en orden a la aplicación de los tributos cruce desde el lado de los obligados tributarios hasta la Administración. Evidentemente, no ha de tratarse de un trasvase indiscriminado de datos, de ahí que el ordenamiento perfile una serie de límites a la actuación administrativa dirigidos, en principio, al reconocimiento y salvaguarda de un conjunto de derechos fundamentales: derecho a la intimidad, al honor y a la no autoinculpación. La efectividad de tales límites frente a una Administración tributaria ávida de información centrará el objeto de nuestro estudio.

Palabras claves: inspección, información, límites, intimidad y autoinculpación.

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

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

LIMITATIONS FOR THE RECOVERY OF INFORMATION ON THE PART OF INSPECTION AUTHORITIES: SOME INEFFICIENT, SOME INEXISTENT

María José Trigueros Martín

Abstract

One of the roles of Inspection Authorities in Spain, following section 141 of the Spanish General Tax Law 58/2003, of December 17th (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), is the recovery of relevant information for taxing purposes, also following section 93 and 94 thereof. Hence, the Law makes an effort to establish ways and links for taxpayers to communicate relevant information to the Administration. However, this recovery process does not involve random data transfer and some limitations are settled in order to profile Administration activities, these aimed at recognizing and safeguarding fundamental rights of individuals: privacy rights, right to honour and the right to avoid self-incrimination. This paper will analyse the effectiveness of these limitations, taking taxing authorities' voracious appetite for information.

Keywords: inspection, information, limitations, privacy and self-incrimination.

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

Sumario

1. Introducción: La importancia de las actuaciones de obtención de información
2. Los límites a las actuaciones de obtención de información
   - 2.1. El secreto bancario
     - 2.1.1. La confirmación de su no existencia
     - 2.1.2. Ámbito subjetivo
     - 2.1.3. Ámbito objetivo
     - 2.1.4. Aspectos procedimentales
   - 2.2. El secreto del contenido de la correspondencia, de los datos estadísticos y del protocolo notarial
     - 2.2.1. El secreto del contenido de la correspondencia
     - 2.2.2. El secreto estadístico
     - 2.2.3. El secreto del protocolo notarial
   - 2.3. El secreto profesional
     - 2.3.1. No revelación de los datos que afecten al honor o a la intimidad personal y familiar
     - 2.3.2. No revelación de los datos confidenciales conocidos en los servicios prestados de asesoramiento y defensa
     - 2.3.3. La comprobación de la propia situación tributaria del profesional
   - 2.4. El derecho a no autoinculparse y su eficacia como límite en el procedimiento inspector tributario
     - 2.4.1. Una visión de conjunto a partir de los textos normativos y de la doctrina científica
     - 2.4.2. El posicionamiento de nuestro TC sobre el derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito tributario
     - 2.4.3. El posicionamiento del TEDH sobre el derecho a la no autoincriminación en el ámbito tributario
3. Una breve reflexión sobre la eficacia de los límites analizados

Bibliografía

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

1. INTRODUCCIÓN: LA IMPORTANCIA DE LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en las letras a) y b) del artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), el objeto fundamental del procedimiento inspector es la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración, y la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios. A ello hemos de unir, cuando proceda, la práctica de las liquidaciones resultantes de dichas actuaciones [art. 141 g) LGT].

No obstante, la Inspección también puede desarrollar otras funciones que, de forma enunciativa, relaciona el precepto antes citado. Entre ellas destaca en la letra c) la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de dicha ley.

Tal es la importancia que el legislador da a la información que puede y debe manejar la Administración en su tarea de aplicación de los tributos que a su regulación dedica prácticamente la totalidad de la sección 3 «Colaboración social en la aplicación de los tributos» del capítulo I «Principios generales» del título III de la LGT.

Esta colaboración social comprende, como advierte Eseverri Martínez, dos tipos de actuaciones de particulares en relación con la aplicación de los tributos, por un lado, las que se desarrollan con carácter voluntario y, por otro, las de obligado cumplimiento. Las primeras, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 92 de la LGT, se desarrollan a través de acuerdos con otras Administraciones públicas, con empresas privadas o con instituciones representativas de sectores económicos, laborales, empresariales o profesionales que asisten a la Administración tributaria en aspectos como la realización de estudios o informes relativos a las disposiciones generales dictadas en aplicación de los tributos; la celebración de campañas de información y difusión tributaria; la presentación de autoliquidaciones, declaraciones o comunicaciones de datos; la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; la información del estado de las devoluciones y reembolsos; la solicitud de certificados tributarios; etc. Las segundas, incide el autor, se traducen en la normación de deberes a cargo del propio obligado tributario y de terceros de facilitar información con trascendencia tributaria a los órganos de la Administración cuya encomienda sea la aplicación de los tributos[1].

Su localización dentro del texto legal no nos debe hacer dudar de que el deber de facilitar información a la Administración se entiende como una forma de colaborar por parte de la sociedad en la aplicación de los tributos del sistema.

---

[1] Eseverri Martínez, E.: *Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 298-299.

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

Para Sesma Sánchez se trata de un deber de colaboración cuyo fundamento, como ha señalado el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en sus Sentencias 110/1984, de 26 de noviembre, 76/1990, de 26 de abril, 195/1994, de 28 de junio, y 50/1995, de 23 de febrero, se encuentra en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que justifica la existencia de ciertos deberes y potestades como instrumentos necesarios para hacer posible ese deber constitucional de contenido patrimonial[2].

Si, por consiguiente, el deber de información encuentra su fundamento en la exigencia constitucional del artículo 31.1, habrá de entenderse que una información correcta, completa y veraz del propio obligado tributario o de terceros cooperará a que se produzca una adecuada y justa contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica (renta y patrimonio) de los distintos contribuyentes, de ahí que su enorme valía haya sido realzada por el TC cuando ha tenido oportunidad de pronunciarse al respecto.

Herrero de Egaña, recurriendo a las palabras del máxime intérprete de la Constitución Española (en adelante, CE), vertidas en las Sentencias 76/1990, de 26 de abril, 292/2000, de 30 de noviembre, y 233/2005, de 26 de septiembre, señala que el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte en un instrumento necesario no solo para una contribución justa a los gastos generales, sino también para una gestión tributaria eficaz. De ahí que la información sea el activo más importante con que cuenta una Administración tributaria. Dicho autor insiste en el hecho de que[3]:

> «Una organización tributaria puede contar con una legislación muy avanzada, unos funcionarios bien preparados y estar dotada, incluso, de medios materiales suficientes. Esa organización –sin una buena información que le sirva de soporte– no será verdaderamente eficaz».

Esta información trascendente desde el punto de vista tributario va a obtenerse, por suministro o por captación, de todos aquellos que la tengan relacionada con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducida de las relaciones económicas, profesionales o financieras que mantengan con otras personas (art. 93.1 y 2 LGT). No obstante, como salvaguarda de los derechos y garantías de los obligados tributarios, la ley establece unos límites que habrá de respetar, entre otros órganos administrativos, la Inspección en su búsqueda de información con trascendencia tributaria. Al análisis de los mismos dedicaremos las próximas líneas.

---

2 Sesma Sánchez, B.: *La obtención de información tributaria*, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001, págs. 35-37. Pita Grandal, A. M. y Rodríguez Márquez, J.: «La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2003, BIB 2002\2362, pág. 2, manifiestan igualmente que estos planteamientos han encontrado eco en la jurisprudencia emanada de los tribunales ordinarios, poniendo como ejemplo la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de diciembre de 1993.

3 Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M.: «Intimidad, tributos y protección de datos personales», *In-Dret*, *Revista para el Análisis del Derecho*, Barcelona, abril de 2007, pág. 4.

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

2. LOS LÍMITES A LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

2.1. EL SECRETO BANCARIO

2.1.1. La confirmación de su no existencia

El secreto bancario, en otros momentos históricos, pétreo escudo frente a la Administración tributaria, no es actualmente un límite al suministro de información a la Administración tributaria[4]. Así de rotundo se muestra el número 3 del artículo 93 de la LGT, según el cual el incumplimiento de las obligaciones de información no podrá ampararse en dicho secreto. Aunque la norma no lo defina, sino que simplemente lo refiere, habrá que entender que la ley trata de impedir que los datos que un banco tiene en su poder fundados en la relación comercial que mantiene con sus clientes sean secretos para la Administración tributaria; una Administración que puede obtenerlos, con carácter general, por suministro, y, puntualmente, por captación, para emplearlos en la aplicación de los tributos.

Arsuaga Navasqües también manifestó que[5]:

> «[...] la colaboración de las entidades de crédito es evidente que ha de revestir gran trascendencia para la Administración tributaria, por cuanto el sustrato de las operaciones que aquellas realizan constituye normalmente materia con connotaciones fiscales».

Tras la explicitación, por tanto, de la inexistencia del secreto bancario, el artículo 93 de la LGT y el artículo 57 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento

---

4 De esta forma se expresan Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 12.ª edición, Madrid, 2001, pág. 385, que ponen de manifiesto cómo el secreto bancario se amparaba en nuestro ordenamiento en el artículo 62 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, recogiéndose después en los Estatutos del Banco de España en desarrollo de la Ley de Ordenación Bancaria de 1946. Con posterioridad, indican estos autores, los artículos 41 a 45 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, terminaron con el secreto bancario, que había constituido uno de los mayores obstáculos en la tarea comprobadora e investigadora de la Inspección de Hacienda, confirmando, como regla general, la plena sujeción al deber de colaboración de las personas físicas o jurídicas dedicadas al tráfico bancario o crediticio, en un plano de igualdad con el resto de administrados obligados a colaborar con la Administración tributaria. El procedimiento específico para el conocimiento de dichas operaciones estaba investido de una serie de garantías, pues como deja patente Sánchez López, M. E.: *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, págs. 313-320, citando a la doctrina alemana, el suministro de información sobre las cuentas bancarias interfiere en la relación de confianza entre las instituciones de crédito y su clientela.
Posteriormente, el artículo quinto de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, redujo el ámbito de operatividad del citado procedimiento especial a los movimientos de operaciones bancarias, dando nueva redacción al artículo 111.3 de la LGT de 1963.

5 Arsuaga Navasqües, J. J.: «Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 4, 1984, págs. 91-92.

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

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 (en adelante, RGGI) recogen determinadas reglas para que pueda suministrarse dicha información bancaria a la Administración tributaria. La principal finalidad de estas garantías procedimentales es proteger en cierta medida la «intimidad económica» del sujeto, según Sesma Sánchez[6].

2.1.2. Ámbito subjetivo

Conforme a lo dispuesto en los artículos 93.3 de la LGT y 57.1 del RGGI, los requerimientos individualizados de información relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, podrán dirigirse indistintamente a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen[7].

Indica al respecto Eseverri Martínez que en la doctrina del Tribunal Supremo (en adelante, TS), Sentencia de 6 de octubre de 2001 (fundamento de derecho 2.º), las entidades de crédito no están obligadas a atender los requerimientos de información de datos que hayan sido objeto de suministro periódico o facilitados en cumplimiento de un deber general o que se detallen en las declaraciones tributarias presentadas o que debieran serlo por el propio contribuyente, por lo que solo es posible pretender, a título individualizado, de una entidad crediticia, los datos de clientes que no se encuentren en las situaciones anteriores[8].

Asevera, igualmente, este autor que[9]:

> «[...] en el ámbito de aplicación de los tributos, los requerimientos de información a entidades financieras únicamente pueden llevarse a cabo en el curso de un procedimiento de inspección tributaria o de un procedimiento de recaudación, por lo tanto, no es posible realizarlos en el discurrir de los procedimientos de gestión tributaria».

---

6 Sesma Sánchez, B.: *La obtención de información tributaria*, *op. cit*., pág. 84.

7 El artículo 1.1 y 2 de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, define a las mismas como empresas autorizadas cuya actividad consiste en recibir del público depósitos u otros fondos reembolsables y en conceder créditos por cuenta propia. A tales efectos, tienen la consideración de entidades de crédito: a) Los bancos; b) Las cajas de ahorros; c) Las cooperativas de crédito; y d) El Instituto de Crédito Oficial. Dicha ley deroga la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito y el Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, por el que se adaptan las normas legales en materia de establecimientos de crédito al ordenamiento jurídico de la Comunidad Económica Europea, encargados de ofrecer hasta la aparición de la misma una definición de entidad de crédito.

8 Eseverri Martínez, E.: *Derecho Tributario. Parte General...*, *op. cit*., págs. 302-303. En el mismo sentido, puede consultarse también la Sentencia del TS de 29 de marzo de 1999.

9 Eseverri Martínez, E.: *Derecho Tributario. Parte General...*, *op. cit*., pág. 303.

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

Así pues, cuando se trate de pedir información a las entidades bancarias, debe haberse iniciado el procedimiento de inspección o de recaudación frente al obligado tributario, como una excepción a la regla establecida en el precepto 30.3 del RGGI, según la cual los requerimientos singularizados de información podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este.

La posibilidad, no obstante, de hacer requerimientos individualizados a los obligados tributarios para que estos informen de sus propios datos bancarios no se contempla en ninguno de los apartados del artículo 93.3 de la LGT, si bien se cuela en el apartado 1 del artículo 57 del RGGI, pendiendo del discrecional criterio administrativo a quién se solicita la misma.

A pesar de la alternativa brindada a la Administración, entendemos que en la mayoría de las ocasiones, por razones de eficacia y de economía del tiempo, el órgano inspector o, en su caso, el recaudador van a decantarse por dirigir el requerimiento directamente a la entidad bancaria, pues, obviando su deber de colaboración, el obligado tributario puede negarse a facilitar la información solicitada, asumiendo el riesgo de una sanción por la infracción cometida, o bien puede facilitarla, tanto de forma completa, correcta y veraz, como de forma incompleta, incorrecta, falsa o errónea, lo que, al margen de ser sancionable, motivaría otro golpe de timón hacia la entidad bancaria o crediticia. En cualquier caso, la opción por la solicitud de la información bancaria al sujeto inspeccionado evidencia que se busca una declaración autoinculpatoria del mismo, concretada, como recoge Sanz Díaz-Palacios en una aportación consciente de materiales a la Administración tributaria[10]. Y esta aportación, aunque en un primer momento pudiera interpretarse como una violación de los derechos fundamentales a no declarar contra sí mismo y a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de nuestra Carta Magna, tiene una serie de matices que serán objeto de un análisis posterior.

Por último, en alusión a los obligados tributarios afectados, concluye el artículo 57.4 del RGGI que en los casos de cuentas indistintas o conjuntas, en los depósitos de titularidad plural y en otros supuestos análogos, la petición de información sobre uno de los cotitulares o autorizados implicará la disponibilidad de todos los movimientos de la cuenta, depósito u operación, dada la imposibilidad de discriminación de los datos, si bien la Administración tributaria, como garantía procedimental, habrá de seguir los trámites previstos en esta norma reglamentaria para utilizar la información obtenida frente a otro titular o autorizado, distinto de aquel que consta en el requerimiento inicial.

2.1.3. Ámbito objetivo

En cuanto a las operaciones bancarias o crediticias, igualmente el precepto 57 del RGGI advierte de que:

---

10 Sanz Díaz-Palacios, J. A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos de inspección tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002, págs. 67-88.

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

> «[...] los datos solicitados podrán referirse a las operaciones activas o pasivas de las distintas cuentas, a la totalidad o parte de sus movimientos, durante el periodo de tiempo a que se refiera el requerimiento, y a las restantes operaciones que se hayan producido. Asimismo, las actuaciones podrán extenderse a los documentos y demás antecedentes relativos a los datos solicitados».

Dada la amplitud con que son tratados los datos bancarios no albergamos duda de que, como parte de la información económica del contribuyente, se impone por la norma su aportación a la Administración tributaria, pues pueden ser importantes elementos probatorios de un incorrecto comportamiento fiscal[11]. Ahora bien, ¿se integran los mismos en la esfera de la intimidad constitucionalmente protegida?

En este punto, la Sentencia del TC 110/1984, de 26 de noviembre, recaída en recurso de amparo contra una investigación de cuentas bancarias al amparo de la Ley 50/1977, mantuvo una delimitación negativa del derecho a la intimidad, rechazando enérgicamente que el conocimiento por la Administración, a efectos fiscales, de las operaciones activas y pasivas reflejadas en las cuentas en establecimientos de crédito deba entenderse comprendido en la zona de la intimidad personal y familiar constitucionalmente protegida.

De esta forma, la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente, pues de acuerdo con el fundamento jurídico (en adelante, FJ) 3.º del fallo apuntado «la simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la Norma fundamental [...]». «Ahora bien estos datos en sí no tienen relevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente, como no la tiene la declaración sobre la renta o el patrimonio» (FJ 5.º).

Volviendo la vista a la Sentencia 110/1984, idéntica postura se mantiene en los FJ 2.º y 3.º del Auto del TC 642/1986, de 23 de julio, en relación con los datos relativos a los intereses de todo tipo de cuentas, imposiciones y depósitos que debían figurar en el modelo 192, hoja C, estando la Administración habilitada desde el plano constitucional para exigirlos. Doctrina reiterada, en parte, en el Auto del mismo tribunal 982/1986, de 19 de noviembre. La posterior Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril, destaca que no existe un derecho absoluto a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal, que resulte esgrimible frente a la Administración tributaria, pues su ejercicio haría virtualmente imposible la labor de comprobación (FJ 10.º).

Para la mayoría de la doctrina el hecho de que el TC niegue que la aportación de los datos bancarios desconozca el derecho a la intimidad, conlleva una ponderación de bienes, en la que prima el deber constitucional de contribuir del artículo 31.1 sobre dicho derecho fundamental que cede y

---

11 Márquez Sillero, C.: «Las facultades de la inspección tributaria frente a las garantías del contribuyente: necesidad de una reforma», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1995, BIB 1995\1275, pág. 14.

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

se limita[12]. Aguallo Avilés mantiene, sin embargo, que el tribunal no está limitando ningún derecho, sino delimitándolo, aunque la terminología empleada, tanto en la sentencia como en el auto, resulte errónea y confusa. Afirma asimismo que, aunque en principio pudiera suscitar dudas, los datos económicos sí deben ser considerados íntimos en el sentido constitucional del término, pues[13]:

> «[...] conforme a la interpretación que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha hecho del art. 8 CEDH, tanto la información económica del sujeto como las relaciones profesionales y comerciales que este mantiene constituyen, respectivamente, datos y ámbitos protegidos por el derecho a la intimidad».

Precisamente pone de manifiesto dicho autor que nuestro TC, quizás imbuido por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH), empieza a cambiar de rumbo en decisiones posteriores acerca del contenido de dicho derecho fundamental. De este modo en la Sentencia 142/1993, de 22 de abril, da los primeros pasos para reconocer que, aunque los datos económicos no sean en sí mismos intimidad, la petición de justificación de alguno de ellos o su análisis puede afectar a la intimidad constitucionalmente protegida. Sin embargo, también advierte de que es a partir de la Sentencia 47/2001, de 15 de febrero, cuando ya puede afirmarse que los datos económicos constituyen intimidad, ampliándose los contornos de dicho derecho, lo que no significa que la intimidad económica pueda dejar sin efecto el mandato constitucional del artículo 31.1 de la CE, puesto que[14]:

> «[...] una definición del derecho a la intimidad que implica la supresión de un precepto constitucional –el art. 31.1 CE– debe calificarse como manifiestamente errónea, en tanto que soslaya dos reglas absolutamente ineludibles en la hermenéutica constitucional: los principios de la unidad de la Constitución y de la concordancia práctica».

Este principio de unidad de la Constitución aparece definido en el FJ 2.º del Auto del TC 60/1981, de 17 de junio, de tal forma que:

---

12 Véanse, entre otros, Lozano Serrano, C.: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, tomo I, 1990, pág. 228 y Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M.: *Curso de Derecho Financiero*..., *op. cit*., págs. 385 y 386.

13 Aguallo Avilés, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *Quincena Fiscal*, núms. 21-22, enero 2004, págs. 14, 22 y 23. Pone como ejemplo este autor en la pág. 23 de su trabajo la doctrina sentada por el TEDH en los asuntos *Funke, Crémieux y Miailhe versus* Francia, todos de 25 de febrero de 1993, en los que el Tribunal de Estrasburgo enjuició la compatibilidad con el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH) de las reclamaciones efectuadas por los inspectores de aduanas franceses de documentos de naturaleza no solo económica (extractos de cuentas bancarias, documentación sobre transacciones comerciales, correspondencia privada y otros documentos personales). En los tres casos, como advierte el autor, el tribunal concluyó que el derecho a la vida privada estaba en disputa.

14 Aguallo Avilés, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse...», *op. cit*., págs. 22 a 24 y 26.

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

> «[...] los preceptos constitucionales no pueden ser interpretados aisladamente y desde sí mismos, sino siempre en relación con otros preceptos y con la unidad de la propia Constitución en la que están articulados».

Por este motivo, insiste Aguallo Avilés en que los derechos fundamentales deben determinarse teniendo en cuenta otros principios y valores constitucionales, como el deber de contribuir del artículo 31.1; un deber sin cuya imposición y tutela no sería posible alcanzar la igualdad material o redistribución de la riqueza. Si se atiende, además, al principio de concordancia práctica[15]:

> «[...] el reconocimiento constitucional de un deber de contribuir y, por tanto, de facilitar a la Administración tributaria la información económica, impide entender que el derecho a la intimidad faculte a los obligados tributarios a reservar los datos económicos al Fisco».

Deber y derecho no deben, por consiguiente, anularse, deben ensamblarse de forma armoniosa, puesto que una justa contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos requiere del conocimiento de los datos económicos de los obligados tributarios, aunque estos merezcan la calificación de íntimos.

2.1.4. Aspectos procedimentales

El segundo párrafo del apartado 1 del artículo 57 matiza que para requerir directamente información sobre un cliente a una entidad financiera será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. El reglamento, nuevamente, otorga un protagonismo inusitado al obligado tributario que en la LGT no consta, lo que desvela que la norma reglamentaria cree más en la voluntad de colaboración de este que la propia LGT, pues contando con el consentimiento del obligado ya no será precisa la autorización del órgano competente[16]. Dudamos, firmemente, que el sujeto que está siendo inspeccionado preste sin más su autorización para la investigación o comprobación de sus datos bancarios, facilitando en demasía la tarea de la Administración, sobre todo considerando que esta tiene a su disposición otra vía para pedir directamente la información que necesita.

En este caso, la solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada, motivando las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su

---

15 Aguallo Avilés, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse...», *op. cit.*, págs. 27 a 29.

16 En el ámbito de competencias del Estado, la autorización corresponderá al director de departamento o a los delegados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los que dependa el órgano actuante que solicita la autorización.

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

caso, de no notificar el mismo al obligado tributario[17]; ocultismo que delata, a nuestro juicio, una actuación de espaldas a los administrados y a sus derechos e intereses legítimos.

Así pues, evitando o apartando la posible colaboración que puede ofrecerle el obligado tributario, el órgano inspector o bien el recaudador pueden optar por requerir directamente la información necesaria a la entidad bancaria, solicitando motivadamente autorización del órgano al que competa, al cual puede demandar, igualmente, que le permita actuar sin el conocimiento del administrado.

Esta postura administrativa nos resulta incomprensible, considerando que ni el obligado tributario puede impedir que la entidad bancaria facilite la información requerida ni puede cambiar la que ya obra en poder de la misma. La trivialización de esta garantía procedimental solo conduce a la indefensión del sujeto afectado, aunque pueda este contar con la posibilidad de formular alegaciones en el procedimiento, coetáneo o posterior, que se inicie contra él.

El penúltimo párrafo del artículo 57.1 del RGGI dispone que la «autorización habilitará para efectuar el requerimiento relativo a los movimientos de cuentas u operaciones financieras, así como los requerimientos posteriores relativos a la documentación soporte de los mismos, y al nombre y apellidos o razón social o denominación completa de las personas o entidades y la identificación de las cuentas a las que se refieran el origen o destino de los movimientos, cheques u otras órdenes de cargo o abono, aun cuando dichos cheques u órdenes hubieran sido sustituidos o tuvieran origen en otros del mismo o diferente importe».

Obtenida, por consiguiente, la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario, en desarrollo de lo dispuesto en los dos últimos párrafos del artículo 93.3 de la LGT, el apartado 2 del artículo 57 determina que «el requerimiento deberá ser notificado a la entidad requerida y en él se precisarán las cuentas u operaciones objeto del requerimiento, los obligados tributarios afectados y, en su caso, el alcance en cuanto al periodo de tiempo a que se refiera[18]».

2.2. EL SECRETO DEL CONTENIDO DE LA CORRESPONDENCIA, DE LOS DATOS ESTADÍSTICOS Y DEL PROTOCOLO NOTARIAL

Como límites a la actuación de la Administración tributaria el apartado 4 del artículo 93 recoge expresamente: a) El secreto del contenido de la correspondencia; b) El secreto de los datos

---

17 El artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, con vigencia el 2 de octubre de 2016, exige la motivación de los actos administrativos con carácter general y, particularmente, de los que limitan derechos subjetivos o intereses legítimos, como es el caso que nos ocupa.

18 A la entidad requerida se le puede dar un plazo, no inferior a 15 días, para que aporte los datos solicitados, en soporte informático, en su caso, o bien pueden obtenerse los mismos mediante personación en su oficina, despacho o domicilio para examinar los documentos en los que consten. En este caso, habrá de transcurrir un plazo mínimo de 15 días entre la notificación del requerimiento y la iniciación, en su caso, de las actuaciones de suministro de información. Dicha elección habrá de estar guiada por los criterios de eficacia y proporcionalidad de la actuación inspectora (o recaudadora).

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

que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística; y c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

Estos secretos deben ser guardados por los funcionarios públicos, que desempeñan funciones retribuidas en las Administraciones públicas al servicio de los intereses generales, y por los profesionales oficiales que, en cualquier otro caso, estarán obligados a colaborar con la Administración, suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria que se encuentre a su disposición[19].

La cuestión a discernir es si tales secretos se comportan como verdaderos límites a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria.

2.2.1. El secreto del contenido de la correspondencia

Un análisis conceptual nos permite señalar que la correspondencia se identifica, según la tercera acepción del diccionario de la Real Academia Española (en adelante, RAE), con el conjunto de cartas que se despachan o reciben (correo). Este significado no engloba, sin embargo, el intercambio de correos en los que no se recurre a la fórmula tradicional de la carta, como pudiera ser el correo electrónico, pero ello no es óbice para considerar que el secreto no le ampara, pues, siendo un método tremendamente habitual de cruce de información en cualquier ámbito de la práctica diaria o cotidiana, entendemos que la norma debe interpretarse acomodada a los tiempos y que el contenido de los mismos debe ser salvaguardado de posibles intromisiones administrativas. De hecho el artículo 37.5 a) del derogado Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante, RGIT), lo denominaba más exactamente como «secreto de las comunicaciones».

Por tanto, habrá que entender que es en general el secreto de las comunicaciones el que ha de operar como límite al deber de suministrar información. Al mismo hace referencia el artículo 18.3 de la CE, que garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, tele-

---

19 Véase el artículo 8.1 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, sobre el concepto y la tipología de empleados públicos.
Respecto a los profesionales oficiales, no existe tal término en la legislación administrativa. No obstante, el artículo 80.4 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, consideraba como tales a los registradores de la propiedad, notarios, corredores oficiales de comercio y a todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, comunidades autónomas, entidades locales o corporaciones de derecho público.
Precisamente, a los notarios y a los registradores de la propiedad o mercantiles (personal retribuido por arancel), el artículo 4 f) del Real Decreto Legislativo 5/2015, en la nota anterior citada, les aplica el Estatuto de los Empleados Públicos, cuando así lo disponga su legislación específica.
En cualquier caso, no deja de suscitar confusión el empleo de una terminología no acorde con la disciplina del Derecho Administrativo.

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

gráficas y telefónicas, salvo resolución judicial[20]. Disposición constitucional que permite a Jiménez Campo señalar que el secreto en cuestión cobija todo proceso de transmisión de mensajes a través de cualquier medio[21].

En cuanto al mandato judicial, deberá ser motivado, en cuanto exigencia, como manifiesta Sánchez López, de toda resolución limitativa de derechos fundamentales y como instrumento jurídico en el que se basa el principio de proporcionalidad, de necesaria aplicación en este ámbito[22].

En relación con su objeto, Sánchez López pone de manifiesto que el TC ha tenido ocasión de declarar en el FJ 7.º de la Sentencia 114/1984 que[23]:

> «[...] el bien constitucionalmente protegido es así –a través de la imposición a todos del secreto– la libertad de las comunicaciones [...]».

Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López insisten, por otro lado, en que el secreto de la correspondencia, entendida en el sentido amplio de comunicación referido, no debería ser solo un límite al deber de información de los funcionarios públicos, sino que habría de predicarse de todo el instituto del deber de colaboración, como con mejor técnica recogía el artículo 37.5 del RGIT. Para estos autores[24]:

> «La posición prevalente de los derechos fundamentales no admite su desconocimiento en este campo, debiendo extenderse a cualquier pretensión de la Inspección en sentido contrario. No en vano la LOPJ recuerda que serán nulas las pruebas obtenidas

---

20 Véanse VV. AA. (dir. Menéndez Moreno), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 12.ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2011, págs. 277-278.

21 Jiménez Campo, J.: «La garantía constitucional del secreto de las comunicaciones», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 20, 1987, págs. 40 y 46.
El TC en el fundamento jurídico 3.º de la Sentencia 137/2002, de 3 de junio, *obiter dicta*, admitió implícitamente que el paquete postal quedaba amparado bajo la cobertura del derecho al secreto de las comunicaciones del artículo 18.3 de la CE.
El mismo tribunal en el fundamento jurídico 5.º de la Sentencia 123/2002, de 20 de mayo, señala con palabras de la Sentencia 114/1984, de 29 de noviembre, que: «[...] el derecho al secreto de las comunicaciones (art. 18.3 CE) protege implícitamente la libertad de las comunicaciones y, además, de modo expreso, su secreto. De manera que la protección constitucional se proyecta sobre el proceso de comunicación mismo cualquiera que sea la técnica de transmisión utilizada (STC 70/2002) [...]».

22 Sánchez López, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, *op. cit*., pág. 184.
A la necesidad de una resolución judicial también alude el fundamento jurídico 10.º de la Sentencia del TC 70/2002, de 3 de abril, y el fundamento jurídico 3.º de la Sentencia del TC 281/2006, de 9 de octubre.

23 Sánchez López, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, *op. cit.*, pág. 181.

24 Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit*., pág. 386.

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

> violando derechos fundamentales, y la dimensión probatoria de la actividad de comprobación e inspección tributaria no escapa a esa exigencia».

No obstante, ponen de manifiesto que el análisis de la jurisprudencia del TC vertida sobre la materia (Sentencias 110/1984, 76/1990, 142/1993, 195/1994 y Auto 462/1996) permite afirmar que la intimidad personal se relativiza y pierde valor en cuanto límite eficaz frente a las intromisiones de la Administración tributaria[25]. No dudamos de que si la correspondencia contiene datos económicos, la Administración intentará, probablemente con éxito, acceder a la misma, si bien si se trata de datos estrictamente personales y familiares, la salvaguarda del derecho fundamental a la intimidad debería quedar fuera de toda duda y también su eficacia.

Por ello, precisa Sánchez López, si el contenido de la comunicación es difundido por uno de los comunicantes no nos hallaremos ante una vulneración del artículo 18.3 de la CE sino, más bien, y dependiendo del contenido de lo comunicado, ante una injerencia encuadrable en el artículo 18.1 de la CE[26]. Añade, al respecto, el FJ 7.º de la Sentencia del TC 114/1984 que:

> «[...] sobre los comunicantes [...] pesa un posible "deber de reserva" que –de existir– tendría un contenido estrictamente material, en razón de cuál fuese el contenido mismo de lo comunicado (un deber que derivaría así del derecho a la intimidad reconocido en el art. 18.1 de la Norma Fundamental)».

Jiménez Campo advierte, por último, de que el derecho del artículo 18.3 de la CE puede ser titularidad tanto de una persona natural, como de una de naturaleza jurídica, pues la libre disposición de los espacios y procesos en que la identidad personal se despliega, es un ámbito relevante y susceptible de ser protegido para cualquier persona, independientemente de su carácter físico o jurídico[27].

2.2.2. El secreto estadístico

Por lo que se refiere a las estadísticas (y al secreto de las mismas), de conformidad con la tercera y cuarta acepción de dicho término recogidas en el diccionario de la RAE, se trata de datos estadísticos o cuantitativos sobre cualquier manifestación de las sociedades humanas. Más concretamente Valdés y Santos consideran que «cualquier magnitud macroeconómica precisa como dato fuente de agregaciones de datos individuales, es decir, información estadística[28]».

---

25 Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit*., pág. 386.

26 Sánchez López, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, *op. cit.*, pág. 182.

27 Jiménez Campo, J.: «La garantía constitucional del secreto de las comunicaciones», *op. cit*., pág. 54.

28 Valdés, T. y Santos, M. A.: «Un sistema de información estadística adecuado a los objetivos del centro de proceso de datos del Ministerio de Hacienda», *Crónica Tributaria*, núm. 38, 1981, págs. 186-187.

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

Mantero Sáez, citado por Sesma Sánchez, considera que los requisitos que debe reunir un dato para ser considerado estadístico son:

- Que se trate de un dato primario.
- Que se haya facilitado a requerimiento del Instituto Nacional de Estadística o en su nombre por cualquier organismo colaborador.
- Que haya sido necesario para la elaboración de estadísticas por el Instituto Nacional de Estadísticas o por otro órgano colaborador, tras la delegación de este vía orden ministerial[29].

El secreto de estos datos estadísticos se regula, expresamente, en los artículos 13 a 19 de la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública, que estima protegidos y amparados por el mismo los datos personales que obtengan los servicios estadísticos tanto directamente de los informantes como a través de fuentes administrativas. Tales datos personales, que no pueden difundirse por los servicios estadísticos, cualquiera que sea su origen, serán los referentes a personas físicas o jurídicas que o bien permitan la identificación inmediata de los interesados, o bien conduzcan por su estructura, contenido o grado de desagregación a la identificación indirecta de los mismos[30] (art. 13.1 a 3). Se excluyen del paraguas del secreto estadístico «los directorios que no contengan más datos que las simples relaciones de establecimientos, empresas, explotaciones u organismos de cualquier clase, en cuanto aludan a su denominación, emplazamiento, actividad y el intervalo de tamaño al que pertenecen» (art. 16.1).

En este supuesto se sacrifican los datos tributarios en pro de la finalidad estadística, como advierten Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López, permitiendo que la confidencialidad de los datos facilitados con dicho fin se traduzca en una mejora de aquella[31].

¿Qué sucede, no obstante, cuando las estadísticas las elaboran personas o empresas privadas? ¿El secreto estadístico pierde virtualidad práctica? En principio, parece que las barreras legales solo se accionan si el obligado a cooperar con la Administración, aportando datos con relevancia tributaria, es funcionario público o profesional oficial. ¿Quiere esto decir que en estos casos el secreto mencionado no entorpece la labor administrativa dirigida a la aplicación de los tributos?

---

29 Mantero Sáez, A.: «El secreto estadístico: una precisión necesaria», *Crónica Tributaria*, núm. 16, 1976, págs. 81 y ss., citado por Sesma Sánchez, B.: *La obtención de información tributaria*, *op. cit.*, pág. 197.

30 El artículo 11 de la Ley 31/1945, de 31 de diciembre, de creación del Instituto Nacional de Estadística, ya señalaba que los datos estadísticos no podían publicarse ni facilitarse más que en forma numérica, sin referencia alguna de carácter individual. Esta ley fue derogada por la actual Ley 12/1989, de la Función Estadística Pública.

31 Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit*., pág. 387.
La misma opinión fue vertida por Castromil, F.: «La obligación de facilitar datos a la Administración tributaria y el secreto estadístico», *Crónica Tributaria*, núm. 9, 1974, pág. 48 y por Muñoz Baños, C.: «El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento», *Crónica Tributaria*, núm. 38, 1981, págs. 122-123.

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

Habrá que contestar que de la letra de la ley no se desprende otra cosa, de tal modo que si del contenido de las estadísticas no elaboradas por funcionarios públicos se desprenden datos tributarios, habrá que recogerlos y servírselos en bandeja a la Administración.

No opina de esta forma Sánchez López quien considera este secreto oponible, con carácter general, por cualquier persona, funcionario o no, que intervenga en la función estadística. Se basa la autora en la redacción del artículo 37.5 del antiguo RGIT que contemplaba este límite sin referencia subjetiva alguna[32].

Actualmente, sin embargo, el RGGI no dice nada acerca del secreto estadístico y la LGT es muy clara, ciñendo su aplicación efectiva a los funcionarios públicos que desarrollen este tipo de funciones.

2.2.3. El secreto del protocolo notarial

Con relación al secreto del protocolo notarial, este comprende las cuestiones matrimoniales, salvo las relativas al régimen económico matrimonial y los documentos relacionados en el artículo 34 de la Ley Orgánica del Notariado de 1862, antes referida, pues su precepto 35 en la redacción vigente no cita ningún documento en concreto, sino que alude a las comisiones rogatorias extrajudiciales[33].

Efectivamente, el artículo 34 de esta ley orgánica dispone que:

> «Los Notarios llevarán un libro reservado en que insertarán con la numeración correspondiente copia de la carpeta de los testamentos y codicilos cerrados, cuyo otorgamiento hubieren autorizado, y los protocolos de los testamentos y codicilos abiertos cuando los testadores lo solicitaren, y remitirán un índice reservado también al Regente de la Audiencia por conducto del Juez de primera instancia, en los términos establecidos en el artículo anterior. No es necesario que haya un libro para cada año».

De esta forma, la norma tributaria no protege bajo el paraguas del secreto las relaciones económicas que mantienen los cónyuges, pero salvaguarda el resto de asuntos matrimoniales[34];

---

32 Sánchez López, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, *op. cit.*, pág. 204.

33 El artículo 35 de la Ley Orgánica del Notariado fue redactado nuevamente por la disposición adicional única de Ley 18/1990, de 17 de diciembre, sobre reforma del Código Civil en materia de nacionalidad. La redacción original del precepto, la de 1862, sí se refería al reconocimiento de hijos, indicando que: «Llevarán además un protocolo reservado en que pondrán las escrituras matrices de reconocimiento de los hijos naturales, cuando no quieran los interesados que consten en el registro general. Remitirán también de las escrituras así protocolizadas índice reservado por conducto del Juez de primera instancia al Regente de la Audiencia, y no necesitarán formar en cada año protocolo diferente». Siendo, por tanto, la actual LGT de 2003, ya podía el legislador haber suprimido, por delicadeza con el lector, la referencia al artículo 35 aludido.

34 En los artículos 1.315, 1.316, 1.326 y 1.327 del Código Civil, aprobado mediante Real Decreto de 24 de julio de 1889, se establece *grosso modo* que el régimen económico matrimonial será el que los cónyuges estipulen en capitulacio-

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

como protegidos de intromisiones administrativas quedan el contenido de los testamentos o codicilos de los que se haya dado fe pública notarial, pues se trata de documentos reservados[35].

Para Sesma Sánchez el fundamento de dicho secreto radica en la protección de la intimidad de los clientes en estas cuestiones e insiste en que, aunque el secreto del protocolo notarial se circunscriba a tales supuestos, ello no empece para que tales profesionales nieguen información que afecte al honor o la intimidad personal o familiar de sus clientes[36].

Cualesquiera otros datos, obviando los supuestos relacionados en el artículo 34 de la Ley Orgánica del Notariado, pueden ser demandados por la Administración tributaria. Sánchez López apun-

---

nes matrimoniales: bien participación (arts. 1.411 a 1.434 del Código Civil), bien separación de bienes (arts. 1.435 a 1.444 del Código Civil). Las mismas constarán en escritura pública, pudiendo otorgarse antes o después de celebrado el matrimonio. A falta de capitulaciones o cuando estas sean ineficaces, el régimen será el de la sociedad de gananciales, regulado en los artículos 1.344 a 1.410 de la norma referenciada.

Es interesante a estos efectos señalar que la inscripción del régimen económico matrimonial en el Registro Civil se transforma de voluntarista en obligatoria por el artículo 60 de la Ley 20/2011, de 20 de julio, del Registro Civil.

No obstante, debe tenerse presente que dicha ley no entrará en vigor hasta el 30 de junio de 2017, conforme a lo dispuesto en su disposición final décima, en la redacción dada a la misma por el apartado diez del artículo segundo de la Ley 19/2015, de 13 de julio, de medidas de reforma administrativa en el ámbito de la Administración de Justicia y del Registro Civil, por lo que mientras persista esta situación de *vacatio legis* la inscripción del sistema económico conyugal seguirá pendiendo de la voluntad de los matrimoniados.

No es menos desdeñable la modificación operada en los artículos 51 y 82 del Código Civil por la disposición final primera de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, pues tras la misma los notarios pasan a tener competencia para celebrar matrimonios, pudiendo también acordarse en escritura pública la separación de mutuo acuerdo de los cónyuges. Como en el supuesto anterior la disposición final vigésimo primera de la Ley 15/2015 pospone la competencia para celebrar matrimonios hasta el 30 de junio de 2017.

Tanto el hecho de contraer matrimonio, como la separación de los casados no son cuestiones ajenas al Derecho Tributario, debido a que afectan a la liquidación de algunas figuras impositivas tan señaladas como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

35 El artículo 667 del Código Civil define el testamento como el acto a través del cual una persona dispone para después de su muerte de todos sus bienes o de parte de ellos.

El Código Civil español no contiene, sin embargo, ninguna referencia a la institución romana de los codicilos que sí aparece regulada en la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, cuyo artículo 421-20 dispone que en codicilo, otorgados con las mismas solemnidades externas que los testamentos, el otorgante dispone de los bienes que se ha reservado para testar en heredamiento, adiciona alguna cosa al testamento, lo reforma parcialmente o, si falta este, dicta disposiciones sucesorias a cargo de sus herederos *ab intestato*. No obstante, en codicilo no se puede instituir o excluir ningún heredero ni revocar la institución otorgada anteriormente. Tampoco puede nombrarse albacea universal, ni ordenar sustituciones o condiciones, salvo que se impongan a los legatarios.

Asimismo en la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra, aprobada por Ley 1/1973, de 1 de marzo, la Ley 194 los define como los actos de última voluntad que, sin revocar el testamento, le adicionan algo o modifican sus disposiciones. Según la Ley 195 podrán contener cualesquiera disposiciones de última voluntad, salvo la institución de heredero, las sustituciones hereditarias, modificaciones de una y otras, desheredaciones y la institución en la legítima foral.

Por último, el artículo 17 de la Ley 8/1990, de 28 de junio, de Compilación del Derecho Civil de Baleares, regula los codicilos de manera análoga a las comunidades autónomas mencionadas.

36 Sesma Sánchez, B.: *La obtención de información tributaria*, *op. cit.*, pág. 197.

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

ta que la cuestión de determinar hasta dónde puede llegar aquella en el conocimiento de los datos que obran en poder de un notario se planteó ya en la Sentencia del TS núm. 436 de 2 de noviembre de 1972, en cuyo fundamento de derecho 6.º dicho tribunal advierte del carácter preceptivo de[37]:

> «[...] la mención por el Notario en el Libro-registro de la naturaleza del acto, su fecha y las personas de los clientes, datos con los cuales no se quebranta, por regla general, el secreto del protocolo, ya que existiría un contrasentido en el que el documento público hiciera fe, en cuanto a tercero del hecho de su otorgamiento y de la fecha de este, y la Administración no pudiera conocer exclusivamente para sus fines, y por medio de funcionarios públicos obligados por el secreto profesional, los datos mínimos relativos al hecho del otorgamiento, que a la vez constituye un hecho imponible, o un elemento del mismo [...]. Hay casos, en los que por su naturaleza más reservada, como los testamentos y los reconocimientos de hijos, en los que el secreto del protocolo se acentúa, incluso para el mismo Notario, a tenor de los artículos 34 y 35 de su Ley Orgánica, y en tales casos la Administración fiscal debe darse por satisfecha con saber el número de actos ordenados, pero sin que pueda pretender que se le facilite la naturaleza específica de cada acto ni quién fue la persona que lo otorgó».

En cualquier caso, matiza Sesma Sánchez que la importancia, cada vez mayor, de las obligaciones de información periódicas por suministro que incumben a estos profesionales, evidencia la limitada eficacia del protocolo notarial como argumento oponible frente a los requerimientos de información tributarios. De esta forma señala que el artículo 114.2 del Real Decreto 825/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, compele a los notarios a «[...] remitir a las oficinas liquidadoras del impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, con excepción de los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás exceptuados de la presentación conforme a este Reglamento. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas[38] [...]».

No entendemos, sin embargo, que la mera obligación de proporcionar una relación de documentos autorizados por tales profesionales oficiales afecte negativamente al secreto del protocolo notarial, expresa o tácitamente salvaguardado en los preceptos transcritos, pues se excluyen las

---

37 Sánchez López, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, *op. cit.*, pág. 202.

38 Sesma Sánchez, B.: *La obtención de información tributaria*, *op. cit.*, págs. 197 y 198. En los mismos términos del artículo transcrito se pronuncia el artículo 52 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, encontrando similar redacción en el artículo 110.7 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en relación con la gestión tributaria del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

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

cuestiones de filiación y los actos de última voluntad. Se trata, por tanto, de una concreción del deber de colaboración con la Administración tributaria, ya que los notarios atesoran información que puede ser relevante para aquella en su tarea de aplicación de los tributos.

2.3. EL SECRETO PROFESIONAL

El artículo 93.5 de la LGT sienta lo siguiente, en relación con los profesionales «no oficiales» o personas dedicadas de forma independiente a prestar servicios para los que se requiere especial cualificación especial o técnica a cambio de una contraprestación[39]:

> «La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria».

En este apartado la LGT consagra lo que, tradicionalmente, se ha venido a denominar «secreto profesional». Como señalan Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López, si el artículo 24.2 de la Constitución lo reconoce frente a los órganos judiciales, regulando la ley los casos en los que no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos, con mayor razón debe reconocerse frente a la Administración tributaria[40].

Acuñado, por tanto, dicho secreto en la ley, debe ser analizado desde una triple perspectiva.

2.3.1. No revelación de los datos que afecten al honor o a la intimidad personal y familiar

En primer lugar, nos encontramos ante la obligación que pesa sobre los profesionales de proporcionar la información económica o patrimonial que conozcan de otros obligados tributarios, deducida del desarrollo de su actividad, salvaguardando aquellos datos considerados estrictamente

---

39 Definición de profesional ofrecida por Menéndez Moreno, A.: *El concepto jurídico tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 206.

40 Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit*., pág. 387.
Estos autores en realidad recogen el argumento utilizado por el TC en el fundamento jurídico 10.º de su Sentencia 110/1984 acerca de la extensión al ámbito de las relaciones administrativas de la garantía del secreto profesional.

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

personales o familiares, pues los derechos fundamentales al honor y a la intimidad, reconocidos en el artículo 18.1 de nuestra Carta Magna, actúan en y como defensa del contribuyente[41]. Ahora bien, si importante es que este parapeto exista, igual o más relevante es que no se abran grietas en el mismo que terminen quebrando y reduciendo a la nada tales derechos.

En palabras de Eseverri Martínez[42]:

> «[...] los profesionales sí pueden oponer el llamado secreto profesional frente a los requerimientos individualizados de información de la Administración tributaria a propósito de personas que hayan mantenido con dichos profesionales relaciones de clientela, si bien, el referido secreto profesional solo ampara aquellos datos privados de naturaleza no patrimonial conocidos por el profesional en el ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar».

A pesar de su evidente intangibilidad el honor, la buena reputación o la dignidad de una persona, así como su intimidad o la de su familia frenan la querencia administrativa por la demanda a los propios obligados tributarios o a terceros de datos que, careciendo de interés económico o patrimonial, han de permanecer en la esfera privada de aquellos.

La estrecha conexión existente entre secreto profesional e intimidad se puso de manifiesto abiertamente en el Auto del TC 600/1989, de 11 de diciembre, en cuyo FJ 2.º hallamos este razonamiento[43]:

---

41 Idéntica previsión se encontraba en el artículo 111.5 de la LGT de 1963. No obstante, el artículo 37.5 del RGIT de 1986, que lo desarrollaba, precisaba que «nunca se entenderán comprendidos en el secreto profesional la identidad de los clientes y los datos relativos a los honorarios satisfechos por ellos como consecuencia de los servicios recibidos». Aunque para autores, como Palao Taboada, C.: «Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 72, 1994, pág. 106, se trataba de una ampliación ilegal por la marginación de determinados datos del secreto profesional, el TC en el fundamento jurídico 10.º de su Sentencia 110/1984 ya se había manifestado a favor de esta acotación, entendiendo que no vulnera el citado secreto «[...] el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él en concepto de honorarios, ya que estos deben figurar en el libro de ingresos profesionales, de obligada llevanza y exhibición a la Inspección».
Estamos convencidos, por tanto, de que esta doctrina sirvió al redactor reglamentario para excluir del secreto profesional los datos arriba señalados. Cuestión distinta es que se trate de un exceso por falta de habilitación legal, pues el reglamento desarrolla o precisa la ley, no ha de hacer suya la doctrina de una sentencia, cercenando derechos fundamentales amparados por la Constitución.
En línea con la referida Sentencia del TC, la Audiencia Nacional también ha reconocido, entre otras, en las Sentencias núms. 7260 y 7262 de 23 de noviembre de 2005, núm. 7617 de 1 de diciembre de 2005 y núm. 2893 de 14 de junio de 2006 que el secreto profesional no ampara la indicación de la identidad de los pacientes, ni los datos relativos a los honorarios satisfechos por los servicios prestados, escudándose en lo dispuesto en el artículo 37.5 del RGIT.
El vigente RGGI ni siquiera contiene mención alguna al secreto profesional.

42 Eseverri Martínez, E.: *Derecho Tributario. Parte General...*, *op. cit.*, pág. 303.

43 Auto citado por Sánchez López, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, *op. cit.*, pág. 187.

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

> «[...] el secreto profesional, en cuanto justifica, por razón de una actividad, la sustracción al conocimiento ajeno de los datos o informaciones que conciernen a la vida privada de las personas, está estrechamente relacionado con el derecho a la intimidad que el artículo 18.1 de la Constitución garantiza, en su doble dimensión personal y familiar, como objeto de un derecho fundamental. En tales casos, la observancia del secreto profesional puede ser garantía para la privacidad, y el respeto a la intimidad, una justificación reforzada para la oponibilidad del secreto, de modo que se proteja con este no solo un ámbito de reserva y sigilo en el ejercicio de una actividad profesional que, por su propia naturaleza o proyección social se estime merecedora de tutela, sino que se preserve, también, frente a intromisiones ajenas, la esfera de la personalidad que el art. 18.1 de la Constitución garantiza».

Realmente, si pudiéramos representar gráficamente el derecho a la intimidad habríamos de trazar una línea divisoria que nos permitiera separar con claridad la zona de la intimidad económica de la exclusivamente personal y familiar. A la primera tiene acceso libre la Administración, pues, como ha quedado patente en otros apartados, de otra forma no sería posible hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de ahí que los datos patrimoniales que conozcan los profesionales por mor del ejercicio de su actividad deben ser trasvasados, en las condiciones de tiempo y forma que establezca la normativa pertinente, a la Administración, que los aplicará a los tributos que corresponda. Así pues, se trata de un área permeable a los intereses administrativos. En cambio la segunda zona es de acceso restringido, de forma que ni la Administración debe intentar pasar ni el profesional ha de facilitarle el paso, ya que lo contrario podría ser considerado como una vulneración de los derechos al honor y a la intimidad[44].

Lo dispuesto en el fundamento de derecho 2.º de la Sentencia del TS de 18 de octubre de 2012 corrobora nuestra conclusión, pudiendo leerse lo siguiente:

> «[...] siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos debe ser prestada, aunque su utilidad sea potencial, indirecta o hipotética, además, esclarecido el ensamblaje existente entre el secreto profesional y el deber de colaboración tributaria, se entiende que la Inspección de Hacienda está habilitada para solicitar los datos patrimoniales de sus clientes».

Así pues, la obligación subsiste para los profesionales a la hora de facilitar datos de sus clientes que tengan trascendencia tributaria, en cambio decae si lo que pretende la Administra-

---

44 Sanz Díaz-Palacios, J. A.: «Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, pág. 221, expresa que, aunque el TC en las Sentencias 110/1984, 142/1993, 233/2005 y 206/2007 considere los datos económicos parte de la intimidad de una persona, termina por situar los datos o información de corte económico fuera del ámbito de protección constitucional, pues de otra forma no sería posible atender al interés público que representa el cumplimiento del deber de contribuir.

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

ción es que se revelen o suministren datos íntimos de aquellos[45]. No es baladí por ello que señalemos que el artículo 199 del Código Penal, aprobado mediante Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, castiga con penas de prisión, multas económicas e incluso inhabilitación para el ejercicio de la profesión la violación del deber de secreto[46].

El TC en el FJ 10.º de la Sentencia 110/1984 ya señaló que si el secreto es obligado e incluso su violación es castigada penalmente, la Inspección fiscal no puede atentar contra el mismo, demandando datos que atenten contra el honor y la intimidad personal y familiar de los contribuyentes. Añade el TC que si la Inspección, al pedir los antecedentes y datos de determinadas operaciones, penetra en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y el profesional podría y debería negarse el contribuyente a facilitar la información que supusiese la conculcación del secreto profesional. «Es posible también que no existiese acuerdo sobre cuál es la zona específica de relaciones cubiertas por el secreto profesional cuya delimitación puede ofrecer dificultades en ciertos casos. Pero para eso están los tribunales de justicia. La cuestión, en último término, no puede resolverse de forma abstracta, sino sobre cada caso concreto».

2.3.2. No revelación de los datos confidenciales conocidos en los servicios prestados de asesoramiento y defensa

En segundo lugar matiza la ley que los profesionales dedicados a prestar servicios de asesoramiento o defensa tampoco están impelidos a facilitar a la Administración los datos confidenciales que conozcan de los clientes que los contratan.

Los términos empleados por la norma, «asesoramiento» y «defensa», siembran ciertas dudas pues, aunque pudiera pensarse en un primer momento que solo las profesiones jurídicas están

---

45 Son un ramillete amplísimo las Sentencias del TS que se han pronunciado sobre la aplicación del secreto profesional como límite a las actuaciones administrativas de obtención de información. Por citar varios ejemplos, las de 9 de noviembre de 1998, de 29 de mayo, de 24 de julio, de 15 de septiembre y de 27 de noviembre de 1999, de 7 y de 18 de febrero, de 11 de marzo y de 29 de julio de 2000 resuelven a favor de la simple solicitud de datos privados patrimoniales y en modo alguno íntimos o confidenciales, pues los de carácter patrimonial o económico del servicio solicitado y prestado son públicos.
Las Sentencias de 3 de febrero de 2001, 7 de junio de 2003, 18 de octubre de 2012 y 22 de abril de 2015, también del Alto Tribunal, consideran el secreto profesional como un exponente de límite necesario nacido del derecho a la intimidad.
Asimismo el TEAC ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la no aplicación del secreto profesional cuando se demanden datos con trascendencia tributaria. Véase en este sentido el fundamento de derecho 3.º de la Resolución de la Vocalía Sexta de 11 de mayo de 2001 y el fundamento de derecho 3.º de la Resolución de la Vocalía Segunda de 14 de septiembre de 2007.

46 De conformidad con este precepto del Código Penal: «1. El que revelare secretos ajenos, de los que tenga conocimiento por razón de su oficio o sus relaciones laborales, será castigado con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses.
2. El profesional que, con incumplimiento de su obligación de sigilo o reserva, divulgue los secretos de otra persona, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años, multa de doce a veinticuatro meses e inhabilitación especial para dicha profesión por tiempo de dos a seis años».

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

amparadas por el secreto, el asesoramiento no es competencia exclusiva de los abogados o los procuradores, aunque sí lo sea la defensa «jurídica» de los obligados tributarios. Para Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López la función de asesoramiento puede abarcar más ámbitos que el propio de las actividades de índole jurídica, por ejemplo, el asesoramiento financiero, de imagen, de estudios de mercado, etc., con acceso directo a datos económicos y patrimoniales de los clientes[47].

Sánchez López hace constar que la delimitación del profesional dedicado a la defensa no ofrece problema, al venir regulado el deber de secreto de los mismos en el artículo 42.1 del Estatuto General de la Abogacía, aprobado mediante Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, y en el artículo 39 e) del Estatuto General de los Procuradores de los Tribunales, aprobado mediante Real Decreto 1281/2002, de 5 de diciembre. Más dificultades plantea la delimitación, como hemos referido, del concepto de asesor, pues su amplitud puede plantear el problema de la inclusión o exclusión de actividades según convenga o no a los intereses de la Inspección[48].

En cuanto al ámbito protegido por el secreto profesional, es preciso señalar que, para tranquilidad de los que convienen con otros para que los asesoren o defiendan, los datos o información que les faciliten con el objetivo de lograr un buen asesoramiento y, en su caso, la mejor defensa, quedan reservados de toda intromisión administrativa, pues se declaran confidenciales. De otro modo, se resquebrajaría la relación de confianza entre el profesional que presta el servicio y su cliente. No obstante, merece una opinión negativa el recurso a un concepto jurídico indeterminado para delimitar este secreto. Palao Taboada por ello señala que[49]:

> «[...] son confidenciales absolutamente todos los datos comunicados al profesional por su cliente, ya que la confidencialidad o secreto es una condición implícita en la relación o contrato de servicios profesionales».

Sesma Sánchez, ácida en su crítica, considera que[50]:

> «[...] imponer la obligación de informar a quienes los ciudadanos confían sus asuntos con el fin de actuar contra los propios ciudadanos constituye un ejercicio despro-

---

47 Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit*., pág. 387.
El artículo 37.6 e) del derogado RGIT precisaba en este sentido que «tendrán la condición de asesores quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional conocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera».
Ni en la vigente LGT ni en el RGGI encontramos tal nivel de detalle, de ahí que sea necesaria la labor de interpretación de la norma.

48 Sánchez López, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, *op. cit.*, pág. 197.

49 Palao Taboada, C.: «Algunas consideraciones sobre el secreto profesional...», *op. cit*., pág. 111.

50 Sesma Sánchez, B.: *La obtención de información tributaria*, *op. cit.*, pág. 195.

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

porcionado de una potestad administrativa máxime si tenemos en cuenta que, en todo caso, la Administración dispone de múltiples vías para obtener información y siempre puede dirigirse directamente contra el sujeto afectado sin necesidad de interferir en las relaciones privadas entre los profesionales y sus clientes».

Esta opinión doctrinal ahonda en la llaga de la escasa eficacia de los límites que establece la LGT para evitar que la maquinaria administrativa acceda a determinados datos de los obligados tributarios. Da la impresión de que cuando se pone en marcha, es difícil pararla, sobre todo considerando que cuenta con la aquiescencia del legislador y, casi siempre, con el favor de los tribunales.

2.3.3. La comprobación de la propia situación tributaria del profesional

En tercer y último lugar, el secreto profesional no puede ser utilizado como escudo frente a la Administración si esta inicia un procedimiento de comprobación e investigación de lo declarado o no declarado por los propios profesionales. Así pues, sus efectos son extramuros, pero no intramuros de la propia actividad.

Esta referencia normativa, para Sánchez López, encuentra su fundamento en la doble condición del profesional como sujeto pasivo de los impuestos que le afecten y como obligado al deber de información a que, con carácter general, se refiere la LGT. Relaciones que concurren respecto de cualquier persona sujeta a dicho deber, pero que en el caso de los profesionales se entrecruzan con una intensidad superior a la del resto de los obligados a aportar datos con relevancia tributaria[51].

En cualquier caso, matiza Sesma Sánchez que por esta vía se puede acceder a datos relevantes de los clientes que, a fin de cuentas, son los que sustentan la actividad del profesional sometido a comprobación[52]. De ser así se estaría produciendo, a nuestro juicio, un ataque velado al secreto profesional, pues las actuaciones de obtención de información tienen un cauce procedimental propio delimitado en los artículos 93 a 95 de la LGT y en los artículos 31 a 58 del RGGI.

Como manifiesta Falcón y Tella la puesta en marcha de un procedimiento de comprobación e investigación contra un obligado tributario con el único objetivo de obtener datos, con o sin trascendencia tributaria, no del sujeto inspeccionado, sino de terceros, es un ardid que conculca las principales reglas en la que se ha de inspirar dicha actuación administrativa. Pese a la discrecionalidad de la que disfruta la Inspección para desarrollar sus tareas, toda competencia administrativa se atribuye en atención a una finalidad específica y vulnera el ordenamiento jurídico cualquier actuación que se aparte de dicha finalidad, es decir, que incurra en desviación de

---

51 Sánchez López, M. E.: *Los deberes de información tributaria...*, *op. cit.*, pág. 199.

52 Sesma Sánchez, B.: *La obtención de información tributaria*, *op. cit.*, pág. 195.

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

poder. El artículo 106.1 de la CE subraya el carácter puramente objetivo de la técnica de la desviación de poder, encomendado a los tribunales el control de la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican. De ahí que, con base en lo que el autor evidencia, insista en que[53]:

> «[...] constituye desviación de poder la utilización del procedimiento inspector para recabar información sobre terceros que solo puede obtenerse por la vía de un requerimiento formulado al amparo del art. 111 LGT».

Sin embargo, si efectivamente se ha iniciado un procedimiento inspector contra un profesional determinado por haberse detectado irregularidades en su situación tributaria y en el curso del mismo la Administración accede a datos de terceros con los que aquel ha mantenido relaciones profesionales u otras de índole económico, habrá la misma de extremar las cautelas para proteger los derechos y garantías de estos otros obligados tributarios, contra los cuales podrá dirigirse poniendo en marcha un procedimiento comprobador o investigador distinto de aquel en el que se ha obtenido la información, siguiendo para ello los cauces oportunos.

2.4. EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE Y SU EFICACIA COMO LÍMITE EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR TRIBUTARIO

2.4.1. Una visión de conjunto a partir de los textos normativos y de la doctrina científica

El derecho a no declarar contra sí mismos alcanza la categoría de derecho fundamental en el artículo 24.2 de la CE, conforme al cual:

> «[...], **todos tienen derecho** al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, **a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia**».

También el artículo 6.1 y 2 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950 (en adelante, CEDH) relata lo siguiente[54]:

---

53 Falcón y Tella, R.: «La utilización del procedimiento inspector para obtener datos de terceros: una posible desviación de poder», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1996, BIB 1996\1305, págs. 1-2.

54 España ratificó el CEDH por Instrumento de 6 de septiembre de 1979.

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

> «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.
>
> 2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada».

Aunque en esta norma no se reconoce abiertamente el derecho a la no autoincriminación, como en nuestra Constitución, la mayoría de la doctrina estima que se infiere de su contenido y de su directa referencia a un proceso equitativo[55].

Así pues, junto al derecho a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia, se reconoce como fundamental el derecho a no declarar contra sí mismo. Ahora bien, ¿puede el contribuyente oponerlo frente a la Administración tributaria, negándose a facilitarle los datos, antecedentes, informes o justificantes que esta necesita en su tarea de aplicación de los tributos que, en su caso, se hayan devengado?

La LGT en ningún momento lo contempla como límite al cumplimiento de los deberes de información, que amplia y detalladamente regula, ni como obstáculo que entorpezca la gestión, liquidación, recaudación y comprobación o investigación de las distintas figuras tributarias.

Un sector doctrinal minoritario ha reclamado en ocasiones la inclusión del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento inspector, dada la probabilidad de que en su seno se obtengan datos que conduzcan a una infracción tributaria o a un delito penal, merced a la propia colaboración del sujeto inspeccionado. No obstante, la mayoría de la doctrina mantiene una posición totalmente contraria. Así, Lozano Serrano no entiende que pueda invocarse este derecho al margen de los procedimientos punitivos, pues por lo que se refiere al deber de todo obligado de proporcionar cuantos datos, informes y antecedentes obren en su poder relativos a sus propias obligaciones

---

55 Así se expresan, entre otros, Lozano Serrano, C.: «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015, BIB 2015\1254, págs. 1 a 11; Palao Taboada, C.: «El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 159, 2013, BIB 2013\2221, págs. 1 a 16; Rubio Montiel, B.: «El deber de colaboración con la Inspección tributaria frente al derecho a no declarar contra sí mismo», *RCyT*. CEF, núm. 356, pág. 23, y Sanz Díaz-Palacios, J. A.: «Elementos adicionales de análisis...», *op. cit.*, núm. 133, 2009, págs. 215 a 228.

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

tributarias, la LGT lo formula de manera prácticamente ilimitada, si tienen trascendencia para la liquidación o autoliquidación de los tributos, y además tipifica como infracción incumplirlo o hacerlo parcial o defectuosamente. Con tal exigencia de datos no se está obligando al sujeto tributario a declarar, confesar o aportar elementos autoincriminatorios de anteriores infracciones, sino que la eventual infracción se cometería precisamente por no aportar los datos o hacerlo de forma falsa o incompleta. Y en cuanto al deber de comunicar datos de terceros, aun tratándose de datos indubitadamente inculpatorios para el sujeto al que se refieren, el derecho fundamental solo ampara que no sean obtenidos de él mismo bajo coacción, pero no impide que puedan obtenerse de un tercero[56].

En efecto, sin necesidad de que se inicie un procedimiento inspector, existe la obligación de comunicar a la Administración los datos con trascendencia tributaria que se acumulen bien de otros o de sí mismo, en el bien entendido de que esta colaboración es uno de los pilares fundamentales en los que se sustenta la aplicación de los tributos y en definitiva el efectivo cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas del artículo 31.1 de la CE. Partiendo de esta idea, ¡cuánto más imprescindible torna la necesidad de obtener datos con relevancia tributaria en el curso de un procedimiento de dicha naturaleza orientado a la adecuación a derecho de una irregular situación tributaria, so pena de incurrir en situaciones extremas como pudiera ser la estimación indirecta y la adopción de medidas cautelares!

Es evidente, por tanto, que no puede dicho derecho ser enarbolado por el contribuyente en un procedimiento comprobador e investigador, pues ello significaría tanto como vaciarlo de contenido y que, llegado el caso, no fuese posible regularizar la situación tributaria del obligado o se procediese a la misma pero de forma sesgada, considerando que la información que maneja la Administración se la han facilitado terceros obligados a ello por la norma, pero no el propio obligado tributario, que puede, con los datos que maneja, complementar o corregir lo que otros hayan aportado.

Rubio Montiel destaca que la prevalencia del artículo 24.2 de la CE otorgaría plena libertad al sujeto inspeccionado para aportar documentación frente a la colaboración que la norme le exige, lo cual dejaría inermes a los poderes del Estado en la defensa del interés público[57].

Falcón y Tella insiste igualmente en que el derecho a no autoinculparse no puede ser invocado en una inspección tributaria, de ahí que los datos obtenidos en la misma, dado que existe el deber de declarar y colaborar activamente, incluso bajo el apercibimiento de sanción administrativa, no pueden posteriormente utilizarse a efectos sancionadores o penales, cualquiera que sea el delito, pues en caso contrario se vulneraría indirectamente el derecho a no declarar protegido en materia penal por el artículo 24.2 de la CE[58].

---

56 Lozano Serrano, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, págs. 6 a 11.

57 Rubio Montiel, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit*., pág. 14.

58 Falcón y Tella, R.: «La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la inspección tributaria a efectos penales o sancionadores. La Sentencia Saunders de 17 de diciembre de 1996», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 5, 1998, págs. 143 y 144.

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

Como acertadamente resume Sanz Díaz-Palacios[59]:

> «Todo lo aportado por el contribuyente bajo coacción podrá utilizarse legítimamente para determinar la cuantía de la deuda tributaria. Pero no será legítimo utilizar todo ello en contra del contribuyente, para castigarlo por infracción o por delito contra la Hacienda Pública».

En realidad, al menos sobre el papel, el deslinde de los distintos procedimientos y del rol que juega en cada uno de ellos el contribuyente no parece complicado, de tal forma que la colaboración tributaria alcanza el cariz de cooperación necesaria tanto en el procedimiento inspector, como en los de gestión o recaudación, que no tienen carácter punitivo, pero en el procedimiento sancionador tributario y en un posible juicio penal por delito contra la Hacienda Pública puede aquel hacer uso de los derechos a guardar silencio, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia, negándose a facilitar datos o información que puedan autoincriminarlo, pues en ellos, conforme a la jurisprudencia del TEDH que más adelante comentaremos, si se acredita la culpabilidad del obligado y la autoría de la infracción o del delito, habrá una reacción del ordenamiento disuasoria y punitiva.

El artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes, separó, con efectos respecto de los procesos iniciados a partir del 19 de marzo de dicho año, el procedimiento comprobador e investigador, cuya finalidad es estrictamente recaudatoria, del sancionador que, siendo independiente, también se inicia por la Inspección, aunque con una finalidad represiva[60]. La actual LGT, inspirándose en dicha Ley 1/1998, consagra en el artículo 208, como regla general, la separación de los procesos dirigidos a la aplicación de los tributos de aquel que tiene carácter sancionador, al cual, como manifestación del *ius punendi* del Estado, le resultan aplicables, con determinadas peculiaridades, las garantías procesales y materiales del Derecho Penal[61].

Separación, por ende, de procedimientos que debe implicar en la misma línea autonomía de los datos en los que los mismos se fundamenten. Si la ley permitiera usar todos los datos obteni-

---

59 Sanz Díaz-Palacios, J. A.: «Elementos adicionales de análisis...», *op. cit.*, pág. 217.
De la misma opinión es Palao Taboada, C.: «El derecho a no autoinculparse...», *op. cit.*, pág. 4.

60 La Ley 1/1998 se derogó por la disposición derogatoria única de la Ley 58/2003, General Tributaria, estando vigente hasta el 1 de julio de 2004. Hermosín Álvarez, M.: *Procedimiento sancionador tributario. Cuestiones problemáticas*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, págs. 119 y 120, 136 y 137, estima que la separación ordenada por la Ley 1/1998 se puede catalogar como formal, pues quebraron dos pilares fundamentales. En primer lugar, no se garantizaba la separación orgánica de las fases de instrucción y resolución dentro del propio procedimiento sancionador y, en segundo lugar, no se respetó la incomunicación de datos con el consiguiente menoscabo de los derechos al juez imparcial y a no declarar contra sí mismo.

61 La Sentencia del TC 18/1981, de 8 de junio, en el fundamento jurídico 2.º sienta con claridad que «los principios del Derecho penal son aplicables, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro TS (Sentencia de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales».

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

dos en los procedimientos liquidatorios en los ulteriores procesos punitivos la conclusión a la que procedería llegar sería, radicalmente distinta, pues la confusión de procesos originaría, como ha señalado Palao Taboada, una contaminación insalvable entre ellos y no podría negarse al sujeto el derecho a rehusar la información[62]. Por ello Lozano Serrano extiende el derecho a la no autoincriminación a aquellos procedimientos en los que conjuntamente se liquida y se sanciona, como sería el caso de la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador y de las actas con acuerdo conforme a lo dispuesto en el artículo 208.2 de la LGT[63].

Este discurso lleva a Falcón y Tella a hacer referencia al artículo 11.1 de la LOPJ que advierte de que no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos y libertades fundamentales. Además una reiterada jurisprudencia del TS que aplica la doctrina anglosajona de los «frutos del árbol envenenado» (*fruit of the poisonous tree doctrine*), estima, según este autor, que la prohibición de la LOPJ alcanza no solo a los datos o pruebas suministrados por el contribuyente, en virtud de su deber de colaborar con la Administración y con infracción del derecho a guardar silencio, sino a otros materiales probatorios conexos que se apoyen en la prueba ilícita[64].

La Sentencia de la Sala Segunda del TS de 4 de marzo de 1997, que el autor pone como ejemplo, hace constar en el fundamento de derecho 2.º que[65]:

> «El efecto expansivo prevenido en el art. 11.1 de la LOPJ únicamente faculta para valorar pruebas independientes, es decir, que no tengan conexión causal con la ilícitamente practicada, debiéndose poner especial atención en no confundir "prueba diferente" (pero derivada) con "prueba independiente" (sin conexión causal)».

Con base en ello, Falcón y Tella concluye que[66]:

> «[...] el deber de colaborar con la inspección contamina prácticamente la totalidad de las actuaciones inspectoras en orden a su utilización directa o indirecta a efectos penales, dada la dificultad de separar en el expediente lo que proviene de la colaboración del interesado o de un modo u otro trae causa de dicha colaboración, de lo que en todo

---

62 Palao Taboada, C.: «El derecho a no autoinculparse...», *op. cit.*, pág. 4.
Ya con anterioridad Falcón y Tella, R.: «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995, pág. 10, y Rodríguez Vindas, R.: «Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario», *RCyT*. CEF, núm. 171, 1997, pág. 64, se habían posicionado a favor de la separación de ambos procedimientos.

63 Lozano Serrano, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, pág. 3.

64 Falcón y Tella, R.: «La imposibilidad de utilizar datos...», *op. cit.*, pág. 148.

65 Véase nota anterior.

66 Falcón y Tella, R.: «La imposibilidad de utilizar datos...», *op. cit.*, págs. 148 y 149.

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

> caso hubiera obtenido la inspección si hubiera advertido del derecho a no declarar; por lo que, aunque en el expediente de la inspección pudieran existir "pruebas diferentes" a las obtenidas en virtud del deber de colaboración del contribuyente, difícilmente se trataría de "pruebas independientes"».

No nos dejemos embaucar pues por las palabras, aunque se extraigan de las normas, ya que la práctica se presenta de manera muy distinta y la separación de los procedimientos es más una ilusión que una realidad. Lozano Serrano expone el problema que supone la incorporación casi automática de los datos obtenidos bajo coerción del propio sujeto a los procedimientos sancionadores administrativos o penales que se inicien contra él a consecuencia de los liquidatorios. Por este motivo se posiciona a favor de que la normativa tributaria elimine el trasvase indiscriminado de datos, depurando y eliminando los que tengan carácter autoincriminatorio, para lograr un procedimiento sancionador con las garantías procesales precisas[67].

Sanz Díaz-Palacios denuncia que[68]:

> «[...] la incidencia del procedimiento de inspección sobre el procedimiento sancionador, y el modo en que se ha configurado la actuación administrativa previa a la vía penal crean un marco propicio para la vulneración sistemática del derecho a no autoinculparse en materia tributaria».

Rubio Montiel hace constar que los datos suministrados a la Inspección en un procedimiento comprobador o investigador se tienen en cuenta en la imposición de sanciones, no solo en el caso de las actas con acuerdo o cuando el obligado tributario renuncia a la tramitación separada, sino por mor del artículo 210.2 y 5 de la LGT, según el cual los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento inspector y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución. Es más, cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, esta se incorporará al acuerdo de iniciación. En definitiva el inspector jefe dicta el acto administrativo de liquidación al finalizar el procedimiento inspector, pero también el acuerdo de imposición de la sanción consecuencia de los datos obrantes en aquel. Además el análisis de culpabilidad lo realiza el propio actuario[69].

Hermosín Álvarez también critica abiertamente el contenido del artículo 27.1 *in fine* del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, cuando exige que todos los elementos de prueba obtenidos duran-

---

67 Lozano Serrano, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, pág. 6.

68 Sanz Díaz-Palacios, J. A.: «Elementos adicionales de análisis...», *op. cit.*, pág. 221.

69 Rubio Montiel, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit.*, pág. 16.

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

te la tramitación del procedimiento de aplicación de los tributos se incorporen al procedimiento sancionador, en caso de renuncia del obligado tributario al procedimiento sancionador separado. En opinión de la autora[70]:

> «[...] toda esta documentación que debe aportar el obligado tributario bajo amenaza de sanción es válida para liquidar el tributo, pero no se pueden trasladar a un procedimiento donde no rigen las garantías del artículo 24 de la Constitución y del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. En este supuesto sería totalmente legítimo que el contribuyente se negara a aportar pruebas autoincriminatorias que le pudieran sancionar. Y este hecho perjudicaría en definitiva a la propia Administración, puesto que el obligado tributario podrá desatender estos requerimientos administrativos para aportar información y se carecería así de elementos suficientes para poder liquidar el tributo. Si para ello la Administración le tratara de imponer una sanción por falta de colaboración, se podrían anular las sanciones tributarias impuestas en virtud de la doctrina sentada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos».

Consciente de esta situación Ribes Ribes se muestra proclive a una modificación legislativa que viniera a consagrar una incomunicación total de datos entre uno y otro procedimiento, de tal forma que en el primero actuaría eficazmente el deber de colaborar-contribuir, mientras que en el procedimiento sancionador se salvaguardaría el derecho a no autoinculparse[71]. Opinión que suscribimos plenamente, pues, a pesar de la complejidad práctica que acarrea la referida incomunicación de datos, sería la mejor forma de proteger los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Lago Montero, citado por Ribes Ribes, pone de manifiesto, sin embargo, los inconvenientes de tal solución en orden a su practicabilidad[72]:

> «¿Realmente cabe esperar de los funcionarios liquidadores y sancionadores, por muy separados que estén, que no utilicen los conocimientos adquiridos en el procedimiento inspector para avanzar en la instrucción y resolución del procedimiento sancionador?»

---

70 Hermosín Álvarez, M.: *Procedimiento sancionador tributario*..., *op. cit.*, pág. 216.
En el mismo sentido García Berro, F.: «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010, BIB 2010\2210, pág. 15.

71 Ribes Ribes, A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio non bis in ídem en materia tributaria, a la luz de la doctrina del tribunal constitucional y del tribunal europeo de derechos humanos», *Ponencias del VI Congreso Tributario*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2011, pág. 408.

72 Lago Montero, J. M.: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», en VV. AA.: *XIX Jornadas Latino-Americanas de Diréito Tributario, Livro 2, A Criminalizaçao das infracçoes fiscais*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Lisboa (Portugal), 1998, págs. 350 y 351, citado por Ribes Ribes, A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo...», *op. cit.*, págs. 408 y 409.

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

Para este autor esta solución exige un esfuerzo probatorio *ex novo* a los funcionarios competentes, lo que conducirá probablemente, bien a la imposición de sanciones con pruebas endebles o bien al abandono de la potestad sancionadora. El primer supuesto será, obviamente, susceptible de anulación a través del pertinente recurso por falta de prueba, si bien ello obliga al contribuyente a recurrir contra una sanción impuesta sin pruebas bastantes de su culpabilidad y, cuando menos, soportar el desarrollo de un proceso caro y lento, del que en otro caso no hubiera tenido necesidad alguna[73].

Es evidente que no hay una solución fácil, pero sí tenemos algo claro: el contribuyente es el más perjudicado ante un trasvase de datos que, en realidad, no debiera existir, pues su colaboración, además de permitir la cuantificación de una deuda tributaria, algo que no negamos ni discutimos, habrá servido también para que le impongan un castigo administrativo y/o penal, sin que haya podido negarse a facilitar información propia autoincriminatoria. La dificultad que se ha planteado no debe servir de excusa para enturbiar los derechos de los contribuyentes. No siempre ha de desequilibrarse la balanza a favor de los intereses de la Administración tributaria. De poco o nada sirve accionar los derechos de este precepto constitucional en los procedimientos represivos, si los datos que se utilizan en los mismos se han obtenido anteriormente con la colaboración, incluso «forzada», del obligado tributario[74]. Los datos así logrados, cuando se utilicen en el ámbito sancionador o penal, adolecerán de un importante vicio y es que su origen se sitúa en un procedimiento en el que no han podido ejercerse los derechos del artículo 24.2 de la CE y del artículo 6 del CEDH. Y ante esto tendría que reaccionar el ordenamiento y, en su caso, los tribunales. La práctica nos enseña que ante las malas costumbres administrativas, enquistadas ya algunas, el obligado no tiene otro remedio que acudir a la justicia y ahí le queda un largo y costoso camino por recorrer con resultados no siempre satisfactorios. ¿Cómo solucionar entonces el problema?

2.4.2. El posicionamiento de nuestro TC sobre el derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito tributario

El TC patrio tuvo ocasión de pronunciarse sobre el derecho a no autoinculparse en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, en la que resuelve una cuestión de inconstitucionalidad planteada mediante Auto de 20 de septiembre de 1988 por la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del TS en relación con el artículo 83.3 f) de la LGT de 1963, según la redacción dada al mismo

---

73 Lago Montero, J. M.: «Procedimiento sancionador separado...», *op. cit.*, págs. 350 y 351, citado por Ribes Ribes, A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo...», *op. cit.*, págs. 408 y 409.

74 Cordero García, J. A.: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2013, págs. 116 a 141, señala que el deber de colaboración tributario será sustituido evidentemente por el derecho a no declarar contra sí mismo en el momento en que la inspección inicie el procedimiento sancionador. No obstante, también se muestra partidario de aplicar las garantías del artículo 6.1 del CEDH antes de que el procedimiento punitivo se inicie formalmente, cuando la Inspección considere que los hechos investigados pueden ser constitutivos de infracciones tributarias, evitando así que el inculpado, con base en el deber de colaboración realice manifestaciones de voluntad o declaraciones de conocimiento de carácter autoinculpatorio o presente pruebas con dicho alcance, pues ello supondría actuar al margen de los derechos y garantías propios del ámbito sancionador.

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

por el artículo 4 de la Ley 10/1085, de 26 de abril, que tipificaba como infracción tributaria simple, sancionada con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas, «la falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición».

Para el TS la sanción contemplada en dicha norma por no cooperar con la Administración tributaria podía ir en contra del derecho a no confesarse culpable y del derecho a la presunción de inocencia, enunciados y garantizados de forma separada en el artículo 24.2 de nuestra Norma Fundamental. De la conexión entre ambos, la Sala deduce lo que podría considerarse como un genérico derecho del contribuyente a la reserva de sus datos económicos frente a la Administración tributaria.

El TC desestimó en el FJ 10.º esta construcción argumental, aduciendo que[75]:

> «En la STC 110/1984 tuvimos ya la oportunidad de declarar que la Inspección de los Tribunales tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquel la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el "deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación". Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por este de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultará prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas. [...]. En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido. [...] Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; [...], sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la "declaración" comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución. [...] Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria. Desde esta perspectiva, tiene razón el Abogado del Es-

[75] El mismo argumento se reproduce por el TC en el fundamento jurídico 6.º de la Sentencia 6/1990, de 26 de junio, y, asimismo, por el TS en el fundamento de derecho 3.º de la Sentencia de 23 de octubre de 1990.

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

> tado cuando resalta que el citado art. 83.3 f) no es, en realidad, más que una garantía del cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos que se enuncian en el art. 35.2 de la propia LGT: llevar y conservar los libros de contabilidad, registro y demás documentos que en cada caso se establezca, facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones, y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Y a esta conclusión no cabría oponer como un obstáculo insalvable el tenor del art. 83.3 f) de la LGT, pues el sustantivo "pruebas" no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico-jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión "documentos contables" que la propia norma emplea».

Agullo Avilés afirma que el TC en este FJ hace una determinación (positiva) del contenido del deber de contribuir y (meramente negativa) del derecho a no autoincriminarse realizada, como era preceptivo, conforme a los principios, antes ya referidos, de unidad de la Constitución y de la concordancia práctica, poniendo de manifiesto que no existe colisión entre los citados valores constitucionales[76]. Lozano Serrano, asimismo, rehúsa ahondar en un eventual conflicto entre el deber de colaboración tributaria y el derecho a la no autoincriminación, pues parece más aconsejable que puedan definirse a la vista y en consideración al otro, en una síntesis dialéctica integradora de ambos[77].

Las dos afirmaciones más importantes que se desprenden de dicho fundamento son, según Agullo Avilés: primero, que los derechos del artículo 24.2 de la CE solo son aplicables en un procedimiento punitivo, es decir, aquel en cuyo seno pueden imponerse sanciones en el sentido constitucional del término; segundo, que los procedimientos de gestión tributaria carecen de naturaleza sancionadora[78].

Soler Roch puso de manifiesto al respecto que cuando el TC enjuició la constitucionalidad del artículo 83.3 f) de la LGT, en el procedimiento de gestión tributaria en el que resultaba aplicable se liquidaba la deuda dejada de ingresar en plazo y además se imponían las sanciones que pudieran corresponder, reclamando, por tanto, la aplicación del derecho a no autoincriminarse del sujeto contribuyente[79].

---

76 Agullo Avilés, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse...», *op. cit.*, pág. 33.

77 Lozano Serrano, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, pág. 2.

78 Agullo Avilés, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse...», *op. cit.*, pág. 34.

79 Soler Roch, M. T.: «Deberes tributarios y Derechos humanos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, pág. 112. Palao Taboada, C.: «El derecho a no autoinculparse...», *op. cit.*, pág. 14, sienta que el TC en la Sentencia 76/1990 hubiera debido de tener en cuenta, «[...] de acuerdo con la Sentencia del TEDH en el caso *J.B. c Suiza*, las consecuencias incriminatorias de la comunicación en una situación de unión de procedimientos como la entonces vigente en España».

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

Aguallo Avilés comparte la opinión de estos autores, pues si el procedimiento de gestión tributaria en cuyo seno se aplicaba el artículo 83.3 f) de la LGT podía concluir, en efecto, con la imposición de sanciones, no prohibiendo la norma basar las mismas en los datos aportados bajo coacción por los sujetos obligados a colaborar, a estos se les hubiera tenido que permitir la invocación del derecho a no autoincriminarse, rechazando lícitamente la aportación de datos con trascendencia tributaria y punitiva que les exigieran los órganos de la Administración. Ahora bien esta situación no se alegó por el TS en el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad por lo que la decisión adoptada por el TC fue la única posible, ya que la mera aportación de datos no vulnera los derechos del artículo 24.2 de la CE. La conculcación de los mismos se produce cuando las sanciones se fundamentan en una información autoincriminatoria que se ha canalizado sin límites de un procedimiento a otro, de ahí que torne imprescindible la separación de los procedimientos, siempre y cuando sea real y no meramente testimonial[80].

No deja de resultar paradójico, y así lo hacemos constar, que se haga referencia constantemente a los «obligados a colaborar» o a la «obligación de colaborar». La colaboración en sí misma entraña una participación o cooperación voluntaria, cuando se le suma el apelativo de obligatoria, ya estamos en el ámbito de la coacción. En suma la Administración obliga, conmina a colaborar, no invita amablemente a hacerlo, pues está necesitada de la misma para cumplir sus tareas, lo cual no contradice lo dispuesto en los artículos 24.2 y 31.1 de la CE. El problema surge cuando una información obtenida bajo coerción, con tintes autoincriminatorios, es empleada además de para aplicar los tributos, como base de una sanción administrativa o penal. En este caso sí podemos afirmar que los derechos del precepto 24.2 de nuestra CE se rompen en mil pedazos y es lo que viene sucediendo actualmente a pesar de la supuesta separación de los procedimientos liquidadores y punitivos.

2.4.3. El posicionamiento del TEDH sobre el derecho a la no autoincriminación en el ámbito tributario

El TEDH es un tribunal *ah hoc* que resuelve los casos que le llegan sobre los derechos fundamentales de los ciudadanos de los Estados partes. Así lo manifiesta Rubio Montiel que considera que su existencia se deriva del propio CEDH. Sus sentencias son declarativas, pues en ellas se pronuncia sobre la violación o no del convenio, pero sin contemplar actividad alguna del Estado que haya sido condenado para ejecutarlas. En cualquier caso, tienen un importante valor interpretativo para los tribunales españoles, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10.2 y 96.1 de la CE[81].

Precisa Lozano Serrano que lo que efluye de los numerosos pronunciamientos del TEDH, en relación con el contenido esencial del derecho a no declarar contra sí mismo, es que no pueden

---

80 Aguallo Avilés, A.: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse...», *op. cit.*, pág. 35.

81 Rubio Montiel, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit*., pág. 22.

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

obtenerse del sujeto a una acusación penal declaraciones, confesiones ni pruebas bajo coacción que puedan autoincriminarlo, así como que no pueden utilizarse en la vía punitiva las logradas de forma coercitiva en procesos anteriores llevadas a cabo con otros fines[82].

Siguiendo, precisamente, a Lozano Serrano, el análisis de este derecho a la no autoinculpación debe hacerse en función del procedimiento en el que pretenda ser aplicado: procedimientos de naturaleza punitiva, procedimientos en los que conjuntamente se liquida y se sanciona o bien aquellos en los que la norma permite el traslado de los datos obtenidos en el proceso administrativo liquidador a los ulteriores de carácter sancionador o penal. En este discurrir puede afirmarse, en primer lugar, su aplicación a los procedimientos penales y a los procesos administrativos sancionadores en materia tributaria[83]. Así lo expone con claridad el TEDH, entre otras, en las Sentencias de 25 de febrero de 1993, *Funke versus Francia*, y de 24 de febrero de 1994, *Bendenoun versus Francia*.

En la primera de estas sentencias el Tribunal de Estrasburgo se enfrenta a una investigación iniciada por las autoridades administrativas francesas contra el señor Funke, representante de comercio alemán, residente en Francia, por una supuesta ocultación de bienes y cuentas bancarias en el extranjero. Los tribunales del país de residencia le impusieron sanciones económicas, que se incrementaban en función del tiempo de retraso, por la no aportación de los datos solicitados en relación con dicho patrimonio y que podían derivar, en su caso, en una pena de prisión por deudas.

Interpuestos los recursos pertinentes ante los tribunales franceses, este señor acudió al Tribunal de Estrasburgo, alegando que su condena por no aportar los documentos justificativos del patrimonio existente fuera del territorio galo contravenía el artículo 6.1 del CEDH, pues esa información podía ser utilizada en su contra *a posteriori* en un proceso penal. El citado tribunal, en el parágrafo 44 de la Sentencia de 25 de febrero de 1993, dio la razón al demandante, señalando que:

> «El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de obtener ciertos documentos cuya existencia creían cierta, aunque no tenían la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero, las características especiales de las leyes sobre Derecho aduanero no pueden justificar una violación del derecho a toda persona "acusada en materia penal", según el significado propio de esa expresión en el artículo 6, a guardar silencio y a no contribuir a su propia incriminación. En consecuencia, ha existido una violación del artículo 6 parágrafo 1 (art. 6-1)».

---

82 Lozano Serrano, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, pág. 4.

83 Lozano Serrano, C.: «El deber de colaboración tributaria...», *op. cit.*, págs. 4 y 5.

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

Advierte Rubio Montiel que de no haberse obrado de esta forma se habría trasladado al acusado la carga de la prueba de no poseer la documentación, de difícil o imposible aportación[84]. En la misma línea concluye Romero Flor que[85]:

> «[...] la dificultad de las autoridades para proveerse con pruebas de una supuesta infracción, no es óbice para justificar la violación de un derecho fundamental o humano, y mucho menos si dichas pruebas podían ser obtenidas por medios alternativos a la colaboración del sospechoso o acusado. Por tanto, y dada la fuerte vinculación que el TEDH hace del derecho a no autoinculparse con el principio de presunción de inocencia, obliga a interpretar que una violación de aquel constituye igualmente una violación de este».

En el asunto Bendenoun, la Corte de Estrasburgo enjuicia el caso de un nacional francés, residente en Suiza, titular de la mayor parte del capital social de una sociedad anónima dedicada al comercio, *grosso modo*, de piezas de arte de gran valor (entre ellas, monedas y piedras preciosas). Tras una investigación iniciada por la Administración francesa, previa denuncia anónima presentada contra el mismo, es sancionado por la comisión de varias infracciones de índole tributaria y condenado a prisión por falta de pago de las sanciones impuestas. El señor Bendenoun presentó varios recursos por no haber tenido acceso al expediente completo elaborado por las autoridades francesas, si bien al no tener éxito en sus reclamaciones decidió recurrir ante el TEDH.

Este tribunal, aunque desestima unánimemente la demanda por entender que sí había tenido acceso al expediente completo durante la instrucción penal de la causa (parágrafos 52 y 53), se pronuncia, por primera vez, acerca de la aplicación del artículo 6.1 del CEDH a los litigios que tienen su origen en infracciones tributarias, expandiendo el concepto de «acusación en materia penal», de tal modo que los sujetos sobre los que puedan recaer sanciones tributarias tendrán la consideración de acusados en materia penal.

Concretamente, en el parágrafo 47 de esta sentencia, el TEDH atribuye tintes penales a la acusación, que cae bajo el espectro del artículo 6.1 del CEDH, teniendo en cuenta que el artícu-

---

84 Rubio Montiel, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit*., pág. 24.
Conviene recordar que conforme a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT: «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

85 Romero Flor, L. M.: «Deberes tributarios versus Derechos Humanos: el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario», comunicación presentada con el mismo título el 6 de junio de 2014 en el Congreso Internacional «El tiempo de los derechos. Los derechos humanos en el siglo XXI», organizado en el marco del proyecto «El tiempo de los derechos. Consolider-Ingenio 2010» y celebrado en la Universidad de Cádiz del 5 al 7 de junio de 2014, pág. 10.
En este sentido se pronuncia, entre otros, Sanz Díaz-Palacios, J. A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo...» op. cit., pág. 80.
La Sentencia *Funke versus Francia* es citada y comentada asimismo por Rebollo Puig, M.; Izquierdo Carrasco, M.; Alarcón Sotomayor, L. y Bueno Armijo, A. M.: *Derecho Administrativo Sancionador*, Colección El Derecho Administrativo en la Jurisprudencia, Capítulo XV «El procedimiento administrativo sancionador», Lex Nova, Valladolid, 2010, págs. 541-556 y 594-611.

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

lo 1.729 del Código General Tributario Francés aplicado al señor Bendenoun resulta también aplicable al resto de contribuyentes y que los recargos tributarios de la legislación francesa no tienen carácter indemnizatorio, sino disuasorio y sancionador.

Sanz Díaz-Palacios señala, así, que para determinar si la materia controvertida pertenece al ámbito de la represión de las infracciones administrativas o tiene carácter penal, el TEDH atiende a lo que determine el derecho interno del Estado en cuestión, si bien reconociendo que dicha clasificación tiene un aspecto formal y relativo, pues pesa más la naturaleza misma de la infracción. Incluso, como ha quedado reflejado, el carácter general de la norma transgredida y la doble finalidad preventiva y represiva de la sanción, que no indemnizatoria, evidencian el carácter penal del ilícito en orden a la aplicación del artículo 6.1 del CEDH, pudiendo trasladarse todo ello a las sanciones tributarias reguladas en nuestra LGT[86].

Por tanto, la Administración tributaria patria, y más concretamente la Inspección de los tributos, no debe fundamentar las sanciones que imponga a un contribuyente en las declaraciones o confesiones autoincriminatorias prestadas bajo coacción por aquel, pues, en caso de obrar de esta forma, los tribunales de justicia, conforme a lo dispuesto en el artículo 6.1 de la Convención de Derechos Humanos, habrían de rechazar dicha fundamentación.

En las Sentencias de 3 de mayo de 2001, *J.B. versus Suiza*, y de 5 de abril de 2012, *Chambaz versus Suiza*, la Corte de Estrasburgo también se posiciona a favor del ejercicio de este derecho en aquellos procedimientos en los que conjuntamente se liquida la deuda tributaria y se imponen las sanciones que correspondan por las infracciones cometidas.

El señor J.B. fue sometido a una investigación tributaria por parte de la Administración suiza que le requirió información contable, mercantil y fiscal sobre sus inversiones societarias. Este señor no aportó los datos solicitados, lo que motivó que fuese multado en varias ocasiones por sus reiterados incumplimientos, confirmando posteriormente los montantes económicos el Tribunal Federal Suizo.

El TEDH, como precisa Rubio Montiel, advierte en el parágrafo 63 de esta sentencia que no enjuicia el poder del Estado a obligar a los ciudadanos a dar información para aplicar su sistema impositivo, sino que simplemente examina si multar por no aportar información choca con el derecho a no autoincriminarse del contribuyente, pues de hacerlo corre este el riesgo de aportar pruebas para un posterior proceso penal[87]. Además, en el parágrafo siguiente el citado tribunal apostilla:

> «[...] aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoinculparse son normas internaciona-

86 Sanz Díaz-Palacios, J. A.: «El derecho a no declarar contra sí mismo...», *op. cit.*, págs. 76-77.

87 Rubio Montiel, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit.*, pág. 27.

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

> les generalmente reconocidas que descansan en el fondo de la noción de juicio justo que consagra el artículo 6.1 del Convenio. El derecho a no autoinculparse, en particular, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la "persona acusada", proporcionando al acusado protección contra la acción indebida por parte de las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6.1».

De ahí que si los datos a suministrar no son independientes de la voluntad del obligado, solo cabe concluir que fundamentar una sanción administrativa en una información autoinculpatoria, lograda, a su vez, en un previo proceso comprobador, vulnera el artículo 6.1 del CEDH.

En el caso Chambaz el TEDH se enfrenta a una inspección del Impuesto sobre la Renta iniciada contra este contribuyente suizo. El señor Chambaz se niega a aportar la documentación solicitada por la Administración suiza, si bien, tras el hallazgo administrativo de diversas rentas no declaradas, se procede a regularizar su situación tributaria, imponiéndosele una sanción por fraude fiscal. Como señala Calderón Carrero, el TEDH aplica el artículo 6.1 del CEDH, al tratarse de un procedimiento tributario en el que existía una acusación en materia penal. Además clarifica que la imposición de sanciones por la denegación de la aportación de documentos existentes vulnera el derecho a guardar silencio del citado precepto[88].

Lo más relevante, según este autor, es que el tribunal no distingue entre el derecho a no contestar preguntas, ya oralmente o por escrito (producción de documentos no existentes), y la aportación de documentación preexistente, de suerte que se posiciona en el sentido de que tal precepto y derecho comprendían ambas cuestiones. Igualmente, por lo que se refiere al derecho de igualdad de armas, como lo califica Calderón Carrero, el TEDH también consideró que se había vulnerado el artículo 6.1 del CEDH, pues las autoridades fiscales no revelaron al contribuyente la documentación sobre la que fundamentaban la regularización y posterior imposición de sanciones tributarias, lo cual conlleva una indefensión únicamente admisible, con carácter excepcional, para la defensa de intereses nacionales o derechos fundamentales de terceros[89].

Por último, en los procedimientos administrativos tributarios que concluyen con una liquidación de deuda para regularizar la situación del sujeto investigado o comprobado, si la ley contempla la posibilidad de que los datos obtenidos en ellos pueden ser posteriormente empleados para sancionar administrativamente a aquel o para imputarle un delito fiscal, el TEDH advierte de que puede el contribuyente ejercer el derecho a la no autoinculpación. En caso contrario no

---

88 Calderón Carrero, J. M.: «El TEDH y el derecho a guardar silencio y la igualdad de armas en los procedimientos tributarios», en *http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/el-tedh-y-el-derecho-a-guardar-silencio-y-la-igualdad-de-armas-en-los-procedimientos-tributarios.pdf*

89 Véase nota anterior.

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

contempla su oposición frente a la Administración tributaria. Es lo que viene a referir, por ejemplo, en las Sentencias de 17 de diciembre de 1996, *Saunders versus Reino Unido*, de 4 de octubre de 2005, *Shannon versus Reino Unido*, y de 21 de abril de 2009, *Marttinen versus Finlandia*.

En la Sentencia del caso Saunders, el TEDH se enfrenta a un caso en el que el señor Saunders, por una serie de operaciones irregulares relacionadas con la compañía de la que es presidente (la empresa Guinness) fue interrogado por inspectores de la Administración británica, bajo amenaza de prisión en caso de no cooperar con ellos. Tras la coacción ejercida, las declaraciones y la información obtenida se remitieron a la fiscalía que inició los trámites para proceder a una investigación penal por delitos varios.

Para el señor Saunders la Administración y los tribunales del Reino Unido habían transgredido su derecho a un juicio equitativo, basando la acusación penal en un previo proceso administrativo de corte inquisitivo.

Como pone de manifiesto Rubio Montiel, el TEDH, en los parágrafos 67, 68 y 69 de su sentencia, se reconoce competente para enjuiciar el caso, pues se está ante una acusación en materia penal, trasladando de nuevo dicho concepto a procedimientos administrativos coercitivos[90]. Por este motivo, con rotundidad, en el parágrafo 74 afirma que:

> «[...] no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que, de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la *Serious Fraud Office* no puede, como regla general, ser alegada en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho».

Así pues, como destaca Romero Flor, la Corte Europea de Derechos Humanos consideró contrario al artículo 6 del CEDH el hecho de que en un procedimiento punitivo pudieran tomarse en consideración datos o pruebas obtenidos en el curso de otro procedimiento anterior bajo la amenaza de la imposición de sanciones en el caso de incumplimiento del deber de facilitarlos[91].

En la Sentencia *Shannon versus Reino Unido*, el TEDH estudia el caso de la condena impuesta al señor Shannon por haberse negado a contestar el interrogatorio al que le sometieron investigadores financieros británicos sobre posibles delitos vinculados a la gestión de un club social.

---

90 Rubio Montiel, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit.*, pág. 26.

91 Romero Flor, L. M.: «Deberes tributarios versus Derechos Humanos...», *op. cit.*, pág. 14. Confirma también esta interpretación Falcón y Tella, R.: «La imposibilidad de utilizar datos...», *op. cit.*, pág. 145.

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

Expone Rubio Montiel que la Corte de Estrasburgo llega a la conclusión de que la información demandada en el interrogatorio, que no se facilitó, soportando la pena correspondiente por ello, habría vulnerado el artículo 6.1 del CEDH, puesto que al haber sido previamente acusado de un delito, el hecho de contestar a las preguntas del interrogatorio habría supuesto un riesgo muy real de informar sobre cuestiones que posteriormente pudieran surgir en un proceso penal por los delitos por los que ya había sido acusado[92]. El parágrafo 40 de esta sentencia recalca, por otro lado, que el derecho a no declarar contra sí mismo conlleva el respeto de la voluntad del acusado de permanecer en silencio[93].

Como punto final, en el caso Marttinen el TEDH enjuicia el hecho de que se inicie un procedimiento administrativo de forma intencionada contra un contribuyente para captar una información que en el ámbito punitivo no hubiera podido obtenerse, pues en este siempre puede ejercerse el derecho fundamental a guardar silencio. En efecto, el señor Marttinen se vio envuelto en una doble investigación paralela: una penal y otra administrativa sobre un supuesto fraude de acreedores en un procedimiento de quiebra. Dado que el referido derecho únicamente le asistía en el proceso penal, la Administración finlandesa, en atención al deber de colaboración, le conminó a aportar pruebas, datos, información que le permitieran embargar su patrimonio en cantidad suficiente para garantizar el pago de las deudas tributarias pendientes. En el parágrafo 60 de la sentencia el tribunal sienta que el derecho a no declarar contra uno mismo lleva implícito que en caso de procesamiento criminal el acusador tratará de aportar las pruebas necesarias contra el acusado, sin recurrir a las obtenidas mediante métodos de coacción u opresión en contra de la voluntad de aquel. En este sentido, el derecho cuestionado se muestra estrechamente anexionado a la presunción de inocencia del artículo 6.2 de la Convención de Derechos Humanos.

Señala Rubio Montiel que para el TEDH el grado de coacción impuesto destruye los privilegios de no autoincriminación y de guardar silencio en la investigación judicial referida a los mimos hechos, pese a que las autoridades son diferentes, intercomunicándose los procedimientos[94].

La sucinta exposición de la jurisprudencia de nuestro TC y del TEDH sobre la aplicación del derecho a no declarar contra uno mismo en los procedimientos tributarios, nos lleva a considerar que la postura de uno y otro se complementan, pues si bien el primero nos viene a decir que todos los que tengan información con trascendencia tributaria están obligados a colaborar con la Administración para que esta pueda aplicar los tributos y hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el segundo añade que si esa información se ha obtenido bajo coacción no puede ser trasvasada a procedimientos punitivos. Teóricamente de esta forma se da

---

92 Rubio Montiel, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit*., pág. 31.

93 Insiste en esta idea en el parágrafo 69 de la Sentencia del caso *Saunders versus Reino Unido* y en el parágrafo 40 de la Sentencia de 21 de diciembre de 2000, *Heany y McGuinness versus Irlanda*.

94 Rubio Montiel, B.: «El deber de colaboración con la inspección tributaria...», *op. cit*., págs. 31 y 32. La mayoría de las Sentencias del TEDH comentadas se analizan por López Borja de Quiroga, J. y García-Comendador Alonso, L.: *Doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

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

cumplimiento al artículo 31.1 de la CE y se salvaguardan los derechos del artículo 24.2 de dicho texto. Si la práctica se sale de estos márgenes constitucionales es cuando surgen los conflictos entre la Administración y los contribuyentes, provocando, en su caso, la intervención de los tribunales.

3. UNA BREVE REFLEXIÓN SOBRE LA EFICACIA DE LOS LÍMITES ANALIZADOS

Al margen de las actuaciones que conforman el objeto fundamental del procedimiento inspector: la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración, la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios y la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas, el artículo 141 de la LGT enumera, a título ejemplificativo, otras funciones administrativas en las que consiste la inspección entre las que cobra especial relevancia, considerando la materia que aquí nos ocupa, las actuaciones de obtención de información con relevancia tributaria, insertas entre las formas de colaboración social en la aplicación eficaz, correcta y ordenada de los tributos de nuestro sistema.

En el desarrollo de las actuaciones reseñadas la Administración tributaria debe respetar una serie de límites instituidos por la norma para que no pueda invadirse ni atacarse de forma indiscriminada la esfera de derechos de los contribuyentes.

Sin embargo, el análisis realizado en los epígrafes anteriores nos permite señalar que las loables perspectivas del principio ceden el paso a un panorama poco halagüeño, pues los supuestos límites al deber de información que pesa sobre los obligados tributarios se muestran inoperantes o poco eficaces ante una Administración tributaria anhelante de datos que le sirvan en el desarrollo de las distintas tareas que tiene encomendadas; una Administración que encuentra en los tribunales, como regla general, un fiel aliado que justifica en el interés público y supremo de la contribución al financiamiento de los gastos públicos la dación de información con relevancia tributaria, aunque ello pueda suponer la relativización de los derechos reconocidos como fundamentales por el propio texto constitucional: la intimidad, el honor, la inviolabilidad del domicilio, etc.

Así, hemos constatado como el secreto bancario se reconoce expresamente en el artículo 93.3 de la LGT como inexistente. Los restantes límites, acunados en el seno de los apartados 4 y 5 de este precepto: el secreto del contenido de la correspondencia, el secreto estadístico, el secreto del protocolo notarial y el secreto profesional, encuentran tantos matices que al final la información torna de reservada o sigilada a clara y evidente para la Administración. Es decir, con el respaldo del artículo 31.1 de la CE, los intereses tributarios, los intereses públicos provocan que estos límite se replieguen. Las barreras que, en principio, establece la ley, se levantan y dejan de ser un obstáculo para la Administración en su búsqueda de información cuando esta tiene tintes económicos y trascendencia tributaria.

Tampoco surte efectos en el ámbito de los procedimientos no punitivos: gestión, recaudación, comprobación e investigación, el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo del artícu-

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

lo 24.2 de la CE y del artículo 6 del CEDH. Es algo que la ley no dice expresamente, de ahí que resulte fundamental la labor interpretativa llevada a cabo en este punto por nuestro TC y por la Corte de Estrasburgo. Dicho derecho fundamental no puede, por tanto, ser invocado por el obligado en el ámbito de un procedimiento inspector iniciado contra él mismo, pues la ley impone el deber de colaborar con la Administración tributaria, bajo amenaza de sanción por infracción tributaria grave en caso de que se ofrezca resistencia, obstrucción, excusa o negativa a dicha cooperación. Motivo por el cual los datos así obtenidos no deberían ser utilizados en otros procesos que pueden iniciarse a continuación, pero de carácter represivo. Si así se procediera, empleándose la información obtenida en el procedimiento inspector en un ulterior proceso sancionador o penal por delito fiscal, podríamos afirmar que desfallece el derecho comentado, pues la información con base en la cual se va a sancionar al obligado tributario o se le va a imputar un delito contra la Hacienda Pública se ha obtenido antes, en un proceso donde no se permite que este derecho a la no autoinculpación haga acto de aparición, instando al sujeto a que participe en su propia autoincriminación.

No debería existir por ello comunicación de datos entre los procedimientos comprobadores e investigadores y los de carácter punitivo, pues su distinta finalidad, liquidadora y recaudatoria en los primeros, sancionadora o represiva, en los segundos, hace que los principios y los derechos que se apliquen a unos y otros también sean distintos. Y el cumplimiento y respeto de los mismos precisa no solo una separación real de dichos procesos, sino también de la información que en cada uno se utilice, pues de lo contrario se actúa en perjuicio del obligado tributario y se reconocen implícita y explícitamente privilegios exorbitantes a la Administración.

Bibliografía

Aguallo Avilés, A. [2004]: «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *Quincena Fiscal*, núms. 21-22, enero.

Arsuaga Navasqües, J. J. [1984]: «Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 4.

Calderón Carrero, J. M.: «El TEDH y el derecho a guardar silencio y la igualdad de armas en los procedimientos tributarios», en *http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/el-tedh-y-el-derecho-a-guardar-silencio-y-la-igualdad-de-armas-en-los-procedimientos-tributarios.pdf*

Castromil, F. [1974]: «La obligación de facilitar datos a la Administración tributaria y el secreto estadístico», *Crónica Tributaria*, núm. 9.

Cordero García, J. A. [2013]: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

Eseverri Martínez, E. [2006]: *Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Falcón y Tella, R. [1996]: «La utilización del procedimiento inspector para obtener datos de terceros: una posible desviación de poder», *Quincena Fiscal*, núm. 4, BIB 1996\1305.

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

– [1998]: «La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la inspección tributaria a efectos penales o sancionadores. La Sentencia Saunders de 17 de diciembre de 1996», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 5.

– [1995]: «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal*, núm. 22.

García Berro, F. [2010]: «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 19, BIB 2010\2210.

Hermosín Álvarez, M. [2008]: *Procedimiento sancionador tributario. Cuestiones problemáticas*, Thomson, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. [2007]: «Intimidad, tributos y protección de datos personales», *InDret*, *Revista para el Análisis del Derecho*, Barcelona, abril.

Jiménez Campo, J. [1987]: «La garantía constitucional del secreto de las comunicaciones», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 20.

Lago Montero, J. M. [1998]: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», en VV. AA. *XIX Jornadas Latino-Americanas de Diréito Tributario, Livro 2, A Criminalizaçao das infracçoes fiscais*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Lisboa (Portugal).

López Borja de Quiroga, J. y García-Comendador Alonso, L. [2008]: *Doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Lozano Serrano, C. [1990]: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, tomo I.

– [2015]: «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *Quincena Fiscal*, núm. 8, BIB 2015\1254.

Mantero Sáez, A. [1976]: «El secreto estadístico: una precisión necesaria», *Crónica Tributaria*, núm. 16.

Márquez Sillero, C. [1995]: «Las facultades de la inspección tributaria frente a las garantías del contribuyente: necesidad de una reforma», *Quincena Fiscal*, núm. 10, BIB 1995\1275.

Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M. [2001]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 12.ª edición, Madrid.

Menéndez Moreno, A. [1986]: *El concepto jurídico tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Muñoz Baños, C. [1981]: «El secreto estadístico: necesidad de un replanteamiento», *Crónica Tributaria*, núm. 38.

Palao Taboada, C. [1994]: «Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 72.

– [1997]: «Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *RCyT*. CEF, núm. 171.

– [2013]: «El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 159, BIB 2013\2221.

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

Pita Grandal, A. M. y Rodríguez Márquez, J. [2003]: «La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria», *Quincena Fiscal*, núm. 1, BIB 2002\2362.

Rebollo Puig, M.; Izquierdo Carrasco, M.; Alarcón Sotomayor, L. y Bueno Armijo, A. M. [2010]: *Derecho Administrativo Sancionador*, Colección El Derecho Administrativo en la Jurisprudencia, Capítulo XV «El procedimiento administrativo sancionador», Lex Nova, Valladolid.

Ribes Ribes, A. [2011]: «El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio non bis in ídem en materia tributaria, a la luz de la doctrina del tribunal constitucional y del tribunal europeo de derechos humanos», *Ponencias del VI Congreso Tributario*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales.

Rodríguez Vindas, R. [1997]: «Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario», *RCyT*. CEF, núm. 171.

Romero Flor, L. M. [2014]: «Deberes tributarios versus Derechos Humanos: el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario», comunicación presentada con el mismo título el 6 de junio de 2014 en el Congreso Internacional «El tiempo de los derechos. Los derechos humanos en el siglo XXI», organizado en el marco del proyecto «El tiempo de los derechos. Consolider-Ingenio 2010» y celebrado en la Universidad de Cádiz del 5 al 7 de junio de 2014.

Rubio Montiel, B. [2012]: «El deber de colaboración con la Inspección tributaria frente al derecho a no declarar contra sí mismo», *RCyT*. CEF, núm. 356.

Sánchez López, M. E. [2001]: *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.

Sanz Díaz-Palacios, J. A. [2002]: «El derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos de inspección tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 104.

– [2009]: «Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 133.

Sesma Sánchez, B. [2001]: *La obtención de información tributaria*, Aranzadi Editorial, Navarra.

Soler Roch, M. T. [1995]: «Deberes tributarios y Derechos humanos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30.

Valdés, T. y Santos, M. A. [1981]: «Un sistema de información estadística adecuado a los objetivos del centro de proceso de datos del Ministerio de Hacienda», *Crónica Tributaria*, núm. 38.

VV. AA. (dir. Menéndez Moreno) [2011]: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 12.ª edición, Lex Nova, Valladolid.

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

TRIBUTACIÓN

LA SUCESIÓN DE EMPRESA Y LA SUBROGACIÓN DEL SUCESOR EN LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA DEL ANTERIOR EMPRESARIO

Gloria Marín Benítez

Abogada. Uría Menéndez
Doctora en Derecho. Profesora colaboradora asociada.
Universidad Pontificia Comillas (ICADE)

Extracto

El análisis de la sucesión de empresa en el ámbito tributario suele referirse a la problemática suscitada por el supuesto de responsabilidad establecido en el artículo 42.1 c) de la LGT, que declara responsable solidario de las obligaciones tributarias contraídas por el titular de una empresa y derivadas de una explotación empresarial a quienes le sucedan por cualquier concepto en su titularidad o ejercicio.

Sin embargo, la sucesión a efectos fiscales en la posición del anterior empresario puede producirse no solo en calidad de responsable, por aplicación del artículo 42.1 c) de la LGT sino también en calidad de sucesor bien como consecuencia de negocios que llevan aparejada la sucesión universal a efectos mercantiles o civiles, por aplicación de los artículos 39 y 40 de la LGT, bien como consecuencia de la aplicación del artículo 84 de la LIS, por la realización de determinados negocios jurídicos que, determinando o no una sucesión universal a efectos civiles y mercantiles, se acogen al régimen especial de neutralidad fiscal previsto para las reorganizaciones empresariales en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Este trabajo aborda la diferente situación del sucesor en cada uno de estos supuestos.

Palabras claves: sucesión de empresas, responsable solidario, sucesor y reestructuraciones mercantiles.

Fecha de entrada: 10-05-2016 / Fecha de aceptación: 03-06-2016

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

TRANSFER OF UNDERTAKINGS AND THE ASSUMPTION BY THE ACQUIRER OF THE FORMER OWNER'S TAX POSITION

Gloria Marín Benítez

Abstract

Analysing transfers of undertakings from a tax perspective generally involves the possibility of being declared jointly and severally liable for the tax due by the former owner of the company under article 42.1 c) of General Tax Law.

However, the acquirer of a going concern can be held liable for the tax due by the former owner not only under article 42.1 c) of the General Tax Law, but also as successor under articles 39 and 40 of the General Tax Law (as a result of the transactions associated with universal succession for civil and corporate purposes) or under article 84 of the Corporate Income Tax Law (as a consequence of carrying out transactions subject to the special tax neutrality regime for mergers, spins-off, share exchanges, or in-kind contributions whether or not they imply a universal succession for civil and corporate law purposes).

This article analyses the acquirer's position in each case.

Keywords: transfer of undertakings, going concern, joint and severally liability, successor and restructuring transactions.

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

Sumario

1. Preliminar
2. La sucesión bajo el artículo 42.1 c) de la LGT
   - 2.1. Presupuestos de la sucesión
   - 2.2. Alcance de la responsabilidad
   - 2.3. Régimen jurídico de la responsabilidad
3. Sucesión bajo los artículos 39 y 40 de la LGT
   - 3.1. Sucesión *mortis causa* del empresario particular
   - 3.2. Sucesión ante disolución sin liquidación de una entidad
4. La sucesión bajo el artículo 84 de la LIS
   - 4.1. Presupuestos de la sucesión
   - 4.2. Alcance de la sucesión
   - 4.3. Régimen de la sucesión
5. Algunas reflexiones finales

Bibliografía

Siglas: AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria; AN: Audiencia Nacional; CC: Código Civil; DGT: Dirección General de Tributos; ET: Estatuto de los Trabajadores; IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas; IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles; ICIO: Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; II. EE.: Impuestos Especiales; IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; IS: Impuesto sobre Sociedades; ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido; LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; LGT/1963: Ley 230/1963, de 23 de diciembre, General Tributaria; LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre el Patrimonio; LME: Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles; R: Resolución; RGIT: Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; S: Sentencia; TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central; TRLIS: Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; TS: Tribunal Supremo; TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

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

1. PRELIMINAR

La relación jurídico-tributaria, entendida como el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos, no puede ser alterada por actos y convenios de los particulares, que no producen efectos ante la Administración tributaria, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. Así lo dispone expresamente el artículo 17.5 de la LGT.

Como excepción, un sujeto puede verse obligado a responder de las obligaciones tributarias de otro si así se prevé expresamente en la normativa tributaria. Y precisamente la sucesión de empresa es uno de los supuestos en que se prevé expresamente que pueda darse esa situación. En este sentido, la sucesión de empresa en el ámbito tributario normalmente se aborda mediante el estudio de la problemática suscitada por el supuesto de responsabilidad solidaria establecido en el artículo 42.1 c) de la LGT, que tiene su antecedente inmediato en el artículo 72 de la vieja LGT/1963, y que declara como responsable de las obligaciones tributarias contraídas por el titular de una empresa y derivadas de una explotación empresarial a quienes le sucedan por cualquier concepto en su titularidad o ejercicio.

Sin embargo, si entendemos por sucesión de empresa la transmisión de elementos constitutivos de una unidad económica o funcional que posibilita la permanencia o continuidad de una explotación económica, entendida esta como el «conjunto o complejo organizado y en funcionamiento de bienes y servicios personales dirigidos, con la nota de habitualidad, a la obtención de lucro» (STS de 8 de octubre de 1982), la posición fiscal del empresario que adquiere y dota de continuidad a esa unidad económica o funcional depende de la naturaleza y alcance de los actos o negocios jurídicos que hayan determinado la transmisión de la empresa al nuevo empresario.

De esta forma, la sucesión a efectos fiscales en la posición del anterior empresario puede producirse: (a) en calidad de responsable, por aplicación del artículo 42.1 c) de la LGT; (b) en calidad de sucesor como consecuencia de negocios que llevan aparejada la sucesión universal a efectos mercantiles o civiles, por aplicación de los artículos 39 y 40 de la LGT; y (c) como consecuencia de la aplicación del artículo 84 de la LIS[1], por la realización de determinados negocios jurídicos que, determinando o no una sucesión universal a efectos civiles y mercantiles, se acogen al régimen especial de neutralidad fiscal previsto para las reorganizaciones empresariales en el capítulo VII del título VII de la LIS.

En principio, en el primer supuesto [art. 42.1 c) de la LGT], el adquirente asume una función de garante frente a la Administración tributaria de las obligaciones tributarias contraídas por el

[1] Que tiene su precedente inmediato en el artículo 90 del TRLIS.

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

anterior transmitente en el ejercicio de la actividad sin llegar a subrogarse en la posición jurídico-tributaria del anterior empresario; en el segundo caso (arts. 39 y 40 de la LGT), que normalmente tiene lugar cuando el anterior empresario desaparece subsistiendo la empresa (bien por fallecimiento si se trata de un empresario persona física, bien por su disolución sin liquidación si se trata de una sociedad o entidad con personalidad jurídica), el adquirente se subroga en el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias pendientes del anterior titular; y en el tercero (art. 84 de la LIS), que tiene lugar ante determinadas reestructuraciones empresariales acogidas al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS, el adquirente se subroga en todos los derechos y obligaciones del anterior titular frente a la Administración tributaria (si la reestructuración afecta a todo el patrimonio de la transmitente) o en los derechos y obligaciones que se refieran a los bienes y derechos adquiridos (si la reorganización afecta a una parte del patrimonio de la transmitente).

No obstante, la aplicación práctica de estos tres supuestos no es tan clara como la síntesis apretada que hemos realizado parece dar a entender y, por ello, vamos a dedicar las líneas que siguen al análisis detenido de cada uno de ellos abordando el presupuesto, alcance y, en su caso, límite de la responsabilidad, la concurrencia de sucesores y la relación entre sucesor y sucedido.

2. LA SUCESIÓN BAJO EL ARTÍCULO 42.1 C) DE LA LGT

2.1. PRESUPUESTOS DE LA SUCESIÓN

El artículo 42.1 c) de la LGT declara la responsabilidad solidaria de las personas «que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio». Por tanto, el presupuesto de la responsabilidad establecida en el artículo 42.1 c) de la LGT viene dado por *la sucesión, por cualquier concepto, en la titularidad o ejercicio de actividades económicas*.

A) Sucesión en la titularidad o «ejercicio»

La precisión en el texto vigente de que la sucesión puede ser en la titularidad «o ejercicio» se explica por las dudas interpretativas que se plantearon bajo el antiguo artículo 72 de la LGT/1963, que preveía exclusivamente la sucesión *en la titularidad*. El tenor literal del precepto llevó a la jurisprudencia a requerir la existencia de un título jurídico material de sucesión para su aplicación [por todas, STS de 8 de marzo de 1995 (NFJ004310)], mientras la doctrina administrativa la admitía en las sucesiones de hecho [así, RTEAC de 14 de enero de 1999 (NFJ008044)].

Al referirse el artículo 42.1 c) de la LGT a la «titularidad o ejercicio» de la explotación o actividad se admite expresamente que la sucesión empresarial puede producirse, no ya ante un título de cesión o transmisión global de la empresa, sino también ante la continuidad efectiva y no interrumpida de la actividad, en consonancia con la interpretación doctrinal y jurisprudencial del artículo 44 del ET a efectos laborales.

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

En este sentido, es pacífico hoy día[2] que el presupuesto de hecho regulado en el artículo 42.1 c) de la LGT puede darse en tres circunstancias diferentes:

a) En la transmisión pura y simple de la titularidad jurídica de la empresa.

b) En la transmisión de elementos aislados de una empresa que permite la continuidad en el ejercicio de la actividad. A este último supuesto se refiere el artículo 42.1 c) de la LGT cuando señala que la responsabilidad general prevista en este precepto «no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad».

c) En una sucesión *de facto* en la que, sin transmisión jurídica formal de la titularidad, una empresa que desaparece cesa en su actividad siendo esta continuada bajo una apariencia distinta. Este último caso sería el de sucesión *en el ejercicio* de la actividad y viene siendo aplicado jurisprudencialmente ante una prueba indiciaria en la que se valoran, entre otros, los siguientes factores[3]:

- Similitud en la actividad u objetos sociales.
- Identidad en el epígrafe de tributación del IAE.
- Utilización de las mismas instalaciones o identidad del domicilio de la actividad.
- Transmisión del activo: maquinaria, utensilios, materias primas, existencias o inmovilizado.
- Traspaso de trabajadores.
- Continuidad de la marca.
- Continuidad en las relaciones de clientes y proveedores.
- Vinculación familiar entre los titulares del capital.

B) Sucesión «por cualquier concepto» y la exclusión de las sucesiones *mortis causa*

La alusión a que la sucesión en la titularidad o ejercicio de la actividad empresarial pueda producirse «por cualquier concepto» parece lo suficientemente amplia como para incluir cualquier tipo de negocio jurídico. También a los de carácter sucesorio que determinan a efectos civiles y mercantiles una sucesión universal o particular.

---

2 *Vid*. STS de 2 de octubre de 2008 o SAN de 21 de octubre de 2013 [rec. núm. 82/2012 (NFJ063009)].

3 *Vid*. SSAN de 21 de octubre de 2013 [rec. núm. 82/2012 (NFJ063009)] y 11 de junio de 2015 [rec. núm. 168/2014 (NFJ063010)] o STSJ de Castilla-La Mancha 426/2015, de 11 de mayo de 2015 (rec. núm. 716/2011).

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

Sin embargo, la redacción vigente del artículo 42.1 c) de la LGT excluye expresamente de su ámbito de aplicación los casos «de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley».

Esta exclusión parece tener su origen en la interpretación jurisprudencial que en su día se hizo del anterior artículo 72 de la LGT/1963 en el sentido de que quedaban excluidos de su ámbito de aplicación los casos de transmisión *mortis causa* [STS de 19 de noviembre de 1993 (NFJ003883)], así como cualquier otro supuesto jurídico de sucesión universal [STS de 26 de mayo de 1994 –rec. núm. 2596/1993 (NFJ050641)– para el caso de una fusión por absorción].

La razón de esta exclusión parecía radicar en el entendimiento jurisprudencial de que, si el sucesor asumía las obligaciones tributarias pendientes como heredero [«por el mero juego de la muerte y aceptación de la herencia», como señalaba el TS en su Sentencia de 2 de junio de 2011 –rec. núm. 452/2008 (NFJ043392)–], no era necesario para la Administración tributaria acudir a la garantía ofrecida por la declaración de responsabilidad. Sin embargo, ese entendimiento podía no resultar acertado en determinados supuestos, atendiendo a las diferencias de régimen jurídico entre la posición del sucesor *ex* artículos 39 y 40 de la LGT y la del responsable *ex* artículo 42.1 c) de la LGT. En este sentido, como veremos más adelante:

- El heredero puede limitar su responsabilidad si acepta a beneficio de inventario; el responsable solo si obtiene el certificado al que alude el artículo 42.1 c) y que se regula en el artículo 175.2 de la LGT; no existe la posibilidad de limitar la responsabilidad en caso de sucesión bajo el artículo 40.3 de la LGT o bajo el artículo 84 de la LIS.
- Las sanciones no se transmiten al heredero; sí al sucesor del artículo 40 de la LGT y al responsable del artículo 42.1 c) de la LGT (este último si no solicita el certificado del art. 175.2 de la LGT).
- Las deudas derivadas de una declaración previa de responsabilidad del anterior titular solo se transmiten al heredero si se notificó al causante la declaración de responsabilidad antes de su fallecimiento, norma que no existe en cambio para los sucesores de los artículos 40 o 42.1 c) de la LGT.

En cualquier caso, con la redacción vigente queda la duda de si la exclusión del ámbito de aplicación del artículo 42.1 c) de la LGT de las sucesiones por causa de muerte afecta también (en una interpretación analógica) a los sucesores de una entidad que se disuelve sin liquidar. La duda se plantea no solo porque la expresión utilizada en la norma («supuestos de sucesión por causa de muerte») no parezca estar pensada para los casos de extinción de la persona jurídica sino también porque no hay una remisión expresa al artículo 40 de la LGT, como sí la hay al artículo 39. Arribas León entiende que la exclusión resulta del propio artículo 40.3 de la LGT que al regular el supuesto de transmisión universal hace que esta quede fuera del ámbito de aplicación del artículo 42.1 c)[4].

[4] Arribas León, M.: *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 100.

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

Ciertamente no se advierte la necesidad de que la Administración acuda al sucesor como responsable de la deuda tributaria en aplicación del artículo 42 de la LGT cuando ya puede hacerlo, con igual o mayor alcance y sin limitación de responsabilidad, como veremos, en aplicación del artículo 40.3 de la LGT[5]. En este sentido se ha pronunciado el TS en su Sentencia de 21 de marzo de 2013 [rec. núm. 3241/2011 (NFJ050586)] en la que, partiendo de que «los principios de Derecho Civil y Mercantil de la sucesión *in universum ius* rebasa los límites reducidos del artículo 72 de la LGT/1963», entiende que en esos casos ha de darse preferencia al carácter de sucesión universal de la sucesión. Sí tendría sentido, *lege ferenda*, que la aplicación del artículo 42.1 c) de la LGT y la posibilidad de limitar la responsabilidad del adquirente, prevaleciera sobre la del artículo 40.3 de la LGT cuando se trata de negocios jurídicos (segregación, escisión) que en el tráfico jurídico constituyen una forma habitual de reorganización.

Por otro lado, para la Administración puede tener interés declarar la responsabilidad bajo el artículo 42.1 c) de la LGT en sucesiones por causa de muerte a título particular (*i. e.*, cuando el empresario que sucede adquirió la empresa por legado y no recibe la calificación de sucesor bajo el artículo 39 de la LGT). En este sentido, sería más adecuado *lege ferenda* que la exclusión del presupuesto de responsabilidad de los supuestos de sucesión *mortis causa* se limitara a los casos en que esta se produce a título universal. La remisión que el artículo 42.1 c) de la LGT realiza al artículo 39 de la LGT para toda sucesión «por causa de muerte» lleva a entender, sin embargo, que en este caso responde el heredero, como sucesor a título universal, sin que la Administración tributaria tenga acción directa frente al legatario que sucede al empresario fallecido en el ejercicio de la actividad[6].

C) La exclusión de las adquisiciones de empresas realizadas en sede de concurso

El artículo 42.1 c) de la LGT excluye de su ámbito de aplicación a los «adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal».

La razón de esta exclusión se encuentra en la voluntad legislativa de no entorpecer las ventas de unidades productivas en sede concursal puesto que a través de ellas se consigue en ocasiones dotar de continuidad a la actividad que venía desarrollando la empresa concursada.

---

5 Como hemos visto, la doctrina administrativa sí ha admitido, en cambio, la compatibilidad entre el artículo 42.1 c) de la LGT y el 90.2 del TRLIS (actual art. 84 de la LIS) sobre el entendimiento de que «las deudas tributarias que se transmiten en virtud del artículo 90.2 del TRLIS no coinciden con aquellas de las que responde por mor del artículo 42.1 c) de la LGT, pudiendo ser, por tanto, de aplicación ambos preceptos en función del origen de las obligaciones tributarias» [*vid*. contestación de la DGT a Consulta núm. V1153/2014, de 25 de abril (NFC051105)].

6 Igual entendimiento encontramos en Calvo Vergez, J.: «La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicios de explotaciones o actividades económicas», *Crónica Tributaria*, núm. 143/2012, pág. 35 y Morón Pérez: «La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias en los supuestos de transmisión de empresa», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 144/2009, pág. 1.030.

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

2.2. ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD

A) Conceptos y tributos incluidos

Según el artículo 42.1 c) de la LGT, la responsabilidad solidaria por transmisión empresarial alcanza a las obligaciones tributarias «contraídas» del anterior titular y derivadas del ejercicio de la explotación o actividad económica, incluyendo expresamente a las «derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar». Con esta mención expresa a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta el precepto sale al paso de la jurisprudencia recaída sobre el artículo 72 de la LGT/1963, que entendió que estas obligaciones tributarias no eran inherentes al ejercicio de la explotación o actividad [*vid*. STS de 15 de julio de 2000, rec. núm. 2971/1995 (NFJ009395)].

La responsabilidad también alcanza a las sanciones «impuestas o que pudieran imponerse», lo que resulta difícilmente conciliable con el principio de personalidad de la pena cuando la sucesión no es *de facto*, sino transparente y sin ningún tipo de ocultación. Quizá por ello, y como veremos, el artículo 42.1 c) de la LGT permite excluir la derivación de responsabilidad sobre las sanciones cuando se solicita en tiempo y forma el certificado a que se refiere el artículo 175.2 de la LGT, por cuanto esa solicitud difícilmente se planteará en una sucesión *de facto* con finalidad fraudulenta. En cualquier caso, con la expresa mención en la norma de las sanciones entre los conceptos que pueden ser objeto de derivación al responsable, también se sale al paso de la jurisprudencia que, en aplicación del artículo 72 de la LGT, entendió que la responsabilidad no alcanzaba las sanciones [SAN de 30 de junio de 2010 –rec. núm. 79/2007 (NFJ039655)–; STSJ de Cataluña 334/2011, de 17 de marzo –rec. núm. 943/2007 (NFJ044608)–].

En cualquier caso, habida cuenta de la finalidad de la responsabilidad tributaria como garantía para la Administración tributaria del cobro de la deuda tributaria, este supuesto no permite al sucesor adquirir los derechos y créditos fiscales de la empresa sucedida, ni subrogarse en otros aspectos de su relación jurídico-tributaria.

En cuanto a los tributos comprendidos, está pacíficamente aceptado que el IVA, el IAE, el ICIO (en función de la actividad desarrollada), y los II. EE. de fabricación son obligaciones tributarias derivadas del ejercicio de la actividad.

Los tributos que gravan la titularidad de bienes y derechos, como el IBI, no parecen derivar del ejercicio de la actividad o explotación económica y, por ello, deberían quedar excluidos[7], si bien la posición no es unánime en la doctrina[8]. Respecto de estos tributos, ha de tomarse en cuenta, además, que el artículo 43.1 d) de la LGT ya configura un supuesto de responsabili-

[7] En igual sentido, Arribas León, *op. cit.*

[8] *Vid*. Morón Pérez, M. C.: «La responsabilidad del cumplimiento...», *op. cit*., pág. 34.

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

dad subsidiaria *ad hoc*[9] por lo que la aplicación del artículo 42.1 c) de la LGT puede resultar menos necesaria.

Ha resultado más controvertida la inclusión del IRPF y del IS.

Bajo la aplicación del antiguo artículo 72 de la LGT/1963, el TS negó la posibilidad de extender el alcance de la responsabilidad al impuesto sobre la renta del empresario sucedido [SSTS de 8 de marzo de 1995 (NFJ004310) y 31 de octubre de 1992 (NFJ002073)] salvo cuando, tratándose de un sujeto pasivo del IS, la explotación fuera la única actividad del transmitente y de ella se derivara toda la deuda [SSTS de 26 de abril de 1985 y 16 de octubre de 1987 (NFJ000319)]. El TEAC, por el contrario, extendía la responsabilidad también a los impuestos personales del anterior titular [RTEAC de 10 de junio de 1992 (NFJ001713) y 9 de abril de 2001]. La doctrina, con algunas excepciones, se mostraba partidaria de la exclusión[10].

Más recientemente, la derivación a título de responsable de las deudas tributarias pendientes en concepto de IS ha sido considerada ajustada a Derecho por la AN en Sentencias de 22 de marzo de 2010 [rec. núm. 680/2008 (NFJ038866)], 9 de diciembre de 2013 (rec. núm. 171/2012) y 11 de junio de 2015 [rec. núm. 168/2014 (NFJ063010)] por entender que el IS constituye *per se* el concepto de explotación o actividad económica.

Entendemos que probablemente esta sea la interpretación que prevalezca en la aplicación jurisprudencial del artículo 42.1 c) de la LGT. Otra cuestión diferente es la complejidad que puede conllevar el determinar en los impuestos personales sobre la renta la parte que corresponde al negocio transmitido cuando la transmisión no es de todo el patrimonio empresarial. En este sentido, la STS de 20 de junio de 2013 [rec. núm. 1132/2011 (NFJ051643)] afirmaba que «la finalidad garantista que inspira el precepto a favor de la Hacienda Pública, hace igualmente rechazable una interpretación por la que se puedan derivar las deudas que resultan ajenas al ejercicio de la actividad en el que se sucede. En lo que se sucede es en una determinada actividad, y se sucede, por ende, en las obligaciones tributarias derivadas de dicha actividad o derivada de las operaciones de las que resulten beneficiarias». De este modo, para nuestro TS «resulta de todo punto relevante delimitar el alcance de la sucesión y las concretas operaciones de las que se deriva la responsabilidad y de las que la sucesora es beneficiaria» de forma que, «descartada pues, la derivación de responsabilidad *in genere*, [...], [en] una sucesión que se realiza mediante la transmisión de parte de los bienes y derechos y respecto de no todos los trabajadores, esto es, no hay una cesión global del activo y del pasivo, sin describir las operaciones y beneficio alcanzado por la recurrente, no era procedente declarar la responsabilidad...».

---

9 Según este precepto serán responsables (subsidiarios y no solidarios, eso sí) los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria en los términos establecidos en el artículo 79 de la LGT. En este sentido, el artículo 64 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales establece la afección sobre los bienes inmuebles para garantizar el cobro de la deuda del IBI, aunque el inmueble haya sido transmitido con posterioridad.

10 *Cfr*. *vid*. Morón Pérez, M. C.: «La responsabilidad del cumplimiento...», *op. cit.* y Arribas León, M.: *Sucesión de empresas...*, *op. cit*.

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

B) Límite cuantitativo

La responsabilidad del adquirente no se limita al valor de lo transmitido; si las deudas tributarias son superiores a este, el sucesor no ve limitada solo por esa razón su responsabilidad. Sin embargo, cuando se solicita la certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades prevista en el artículo 175.2 de la LGT, el sucesor limita su responsabilidad a las deudas que aparezcan en dicha certificación. A estos efectos, el artículo 175.2 de la LGT dispone que quien «pretenda adquirir titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria» podrá solicitar, «previa conformidad del titular actual», una «certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio».

Para que opere la limitación:

- El certificado tiene que ser solicitado por el adquirente; si se solicita por el titular del negocio carece de efectos exoneradores [STS de 28 de noviembre de 2013 –rec. núm. 3942/2011 (NFJ053812)–, SAN de 3 de mayo de 2011 –rec. núm. 310/2009 (NFJ043202)–; también SAN de 10 de junio de 2013 –rec. núm. 135/2012 (NFJ051486)– en relación con el art. 72 de la LGT/1963].
- La solicitud debe ser previa a la transmisión[11]; cuando la sucesión se basa en un título jurídico, normalmente esa fecha determinante será la del negocio jurídico de efecto sucesorio (*v. gr*. la fecha de firma del negocio de compraventa) aunque la DGT [Consulta núm. V0434/2013, de 13 de febrero (NFC046829)] ha entendido que esa fecha puede no ser suficiente «si con anterioridad a la firma se dieran otros elementos o circunstancias indicativos de una sucesión *de facto* previa a la formalización del negocio jurídico de compraventa». En sentido inverso, si la venta queda sujeta a algún tipo de condición suspensiva, de forma que hasta el cumplimiento de la misma la transmitente retiene el control sobre la dirección de la empresa y los riesgos sobre sus flujos de efectivo, la transmisión debe diferirse a ese otro momento posterior. Por otro lado, aunque la solicitud del certificado en una sucesión *de facto* es poco probable, sobre todo cuando tiene una finalidad fraudulenta [*vid*. STSJ de la Comunidad Valenciana 549/2013, de 16 de mayo –rec. núm. 684/2010 (NFJ062989)–] y no parece tener cabida en la literalidad del precepto, entendemos que no debería ser descartada de plano [la DGT parece admitir implícitamente esta posibilidad en su Consulta núm. V0434/2013, de 13 de febrero (NFC046829)].

Si solicitada en tiempo y forma la certificación la Administración no la expide en el plazo de tres meses, el adquirente queda exonerado de toda responsabilidad. Si expide la certificación,

11 Si bien una lectura *a contrario sensu* del artículo 125.2 del Reglamento General de Recaudación permitiría que la solicitud se presentara hasta el mismo día de la transmisión: «No producirán efectos las certificaciones, cualquiera que sea su contenido, si la fecha de presentación de la solicitud para su expedición resultase posterior a la de adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate».

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

la responsabilidad quedará limitada a las deudas detalladas en la misma, con exclusión en todo caso de las sanciones. Si la certificación se expide sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades, también queda exento el adquirente de esta responsabilidad que estamos examinando.

2.3. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA RESPONSABILIDAD

A diferencia de la responsabilidad de los sucesores de personas físicas o jurídicas (arts. 39 y 40 de la LGT), que asumen directamente todas las obligaciones tributarias pendientes de la persona física o jurídica que desaparece mediante un título jurídico de efecto sucesorio, la responsabilidad del adquirente de empresa se establece de manera adicional a la del transmitente que sigue manteniendo su condición de obligado tributario frente a la Administración. Quizá por ello, el ordenamiento tributario reconoce a los responsables, en consonancia con la naturaleza garantista de su condición, el derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil (art. 41.6 de la LGT).

La responsabilidad ha de ser declarada por un acto administrativo expreso en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o la presentación de la autoliquidación. La naturaleza de la responsabilidad tributaria del adquirente de empresas bajo el artículo 42.1 c) de la LGT es solidaria, a diferencia de lo que sucedía bajo el artículo 72 de la LGT que se había interpretado jurisprudencialmente como un supuesto de responsabilidad subsidiaria, que requería la previa declaración de fallido del deudor principal. Por esta razón, en el contexto de una comprobación administrativa de las obligaciones tributarias del empresario sucedido, es posible que la declaración de responsabilidad tenga lugar antes de que venza el periodo voluntario de pago de la liquidación administrativa emitida al obligado tributario, en cuyo caso la competencia para instruir el procedimiento de responsabilidad corresponde al órgano de gestión o inspección competente para dictar la liquidación. En cambio, si la declaración de responsabilidad tiene lugar después de que haya vencido el periodo voluntario de ingreso del empresario sucedido, la competencia será de los órganos de recaudación.

Tratándose de un supuesto de responsabilidad solidaria, si esta ha sido declarada en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se le deriva, bastará con requerir el pago al responsable una vez transcurrido dicho periodo. Si la responsabilidad fue declarada después del vencimiento del periodo voluntario de pago, el acto de declaración de responsabilidad notificado al responsable abrirá el periodo voluntario de pago de este.

3. SUCESIÓN BAJO LOS ARTÍCULOS 39 Y 40 DE LA LGT

La regulación de la sucesión a efectos fiscales se encuentra regulada en los artículos 39 y 40 de la LGT: el primero para los sucesores de las personas físicas y el segundo para los de las personas jurídicas, fundaciones y entidades carentes de personalidad.

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

Según el artículo 39 de la LGT «a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia». Por su parte, el artículo 40.3 de la LGT dispone que «en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades sin personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarios de la correspondiente operación». Esta regla se extiende asimismo a «cualquier supuesto de cesión global de activo y pasivo de una entidad con personalidad jurídica».

Por tanto, cuando la empresa se transmite *mortis causa* (en caso de fallecimiento del empresario persona física) o por disolución sin liquidación de la entidad que venía desarrollando la actividad (o cesión global de su activo y pasivo), resultarán de aplicación estos preceptos.

3.1. SUCESIÓN *MORTIS CAUSA* DEL EMPRESARIO PARTICULAR

A) Presupuestos de la sucesión

El artículo 39 de la LGT dispone la sucesión en la posición jurídico-tributaria de una persona que fallece en los siguientes términos: «A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota».

Quiere esto decir que el fallecimiento de un empresario individual determina que las obligaciones tributarias pendientes derivadas del ejercicio de la actividad económica se transmiten, como regla general, a los herederos. Esta transmisión constituye el reflejo en el ámbito fiscal de la regla general contenida en el artículo 661 del CC según la cual el heredero sucede al causante por el hecho de la muerte en todos sus derechos y obligaciones, siempre que acepte expresa o tácitamente la herencia (arts. 999 y 1.000 del CC) y sin perjuicio de la posibilidad de aceptación a beneficio de inventario regulada en los artículos 1.010 y ss. del CC. Como regla especial, las obligaciones tributarias también pueden transmitirse a los legatarios en dos casos específicos: cuando la herencia se distribuye íntegramente a través de legados y cuando se instituyan legados de parte alícuota[12].

Por tanto, los herederos del empresario persona física (y los legatarios, solo en los casos apuntados) responden de todas sus obligaciones tributarias pendientes y, entre ellas, las derivadas

[12] El primer supuesto trae causa del artículo 891 del CC, según el cual, cuando toda la herencia se distribuye en legados, se prorratearán las deudas y gravámenes entre los legatarios en proporción a sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa. El segundo supuesto se plantea cuando se transmite al legatario una parte alícuota de la herencia, es decir, no una cosa o cosas ciertas, ni un conjunto de cosas determinado genéricamente por cualidades comunes (art. 875 del CC).

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

del ejercicio o titularidad de una explotación económica. Y ello aun bajo la hipótesis de que el negocio empresarial hubiera sido legado a un tercero diferente a los herederos. En este caso, si la herencia no se ha distribuido íntegramente mediante legados, el legatario solo llegaría a responder por las obligaciones tributarias pendientes del empresario fallecido relacionadas con la explotación del negocio legado bajo el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.1 c) de la LGT, si se admitiera (cuestión que como hemos visto no es en absoluto pacífica) que este precepto también resulta de aplicación en caso de sucesión por causa de muerte a título individual[13].

B) Alcance de la sucesión

Se transmiten al heredero las *obligaciones tributarias pendientes* que incluyen aquellas devengadas a la fecha del fallecimiento del empresario, aunque en esa fecha la deuda tributaria no hubiera sido objeto de liquidación y no fuera por tanto exigible[14]. Si las deudas tributarias deben ser objeto de autoliquidación, serán los herederos quienes deban asumir el cumplimiento de esa obligación. Y si las deudas tributarias autoliquidadas por el empresario fallecido son objeto de comprobación por la Administración tributaria para determinar la corrección de su declaración, las actuaciones administrativas encaminadas a la comprobación y liquidación de esas obligaciones tributarias pendientes «se entenderán con cualquiera de los sucesores, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas a todos los interesados que consten en el expediente».

Aunque la norma se refiere a las *obligaciones*, también se transmite a los sucesores el derecho a la devolución de la cuota diferencial negativa que surge de la aplicación de la normativa de cada tributo –cuando, por ejemplo, las retenciones o pagos fraccionados realizados a cuenta de la obligación tributaria principal han excedido el importe de la cuota líquida a pagar por el IRPF, o cuando el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios relacionados con la actividad supera la cuantía del IVA repercutido en las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados por el empresario–. Así se desprende del artículo 107.6 del RGIT –según el cual, «cuando en los procedimientos cuyas actuaciones se entiendan con los sucesores de un obligado tributario deba practicarse una devolución, deberá acreditarse la proporción que a cada uno corresponda de acuerdo con lo dispuesto en la legislación específica, a efectos de proceder al reconocimiento del derecho y al pago o compensación de la devolución»– y del artículo 131.4 del RGIT –según el cual, «cuando el derecho a la devolución se transmite a los sucesores se atenderá a la normativa específica que determine los titulares del derecho y la cuantía que a cada uno corresponda»–.

Cuestión distinta es si el heredero se subroga o no en los restantes aspectos de la posición tributaria del causante.

---

13 *Vid*. apartado 2.1 B) posterior.

14 El ordenamiento tributario distingue (art. 21 de la LGT) entre el *devengo*, que es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, y la *exigibilidad*, que es el momento en el que debe procederse a la cuantificación y pago de la obligación tributaria ya nacida.

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

No parece, en este sentido, que a efectos del IRPF esté prevista la sucesión del heredero en los créditos fiscales pendientes de aplicación que pudiera haber generado el empresario fallecido, ni la subrogación en el cumplimiento de los requisitos de mantenimiento o reinversión que puedan resultar legalmente exigidos para la consolidación de determinados incentivos fiscales[15].

En cuanto al valor y fecha de adquisición de los elementos patrimoniales del negocio adquirido por causa de muerte, si el empresario está obligado a llevar contabilidad, se valorarán los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición (NRV 19.ª del PGC). Ha de tenerse en cuenta que a efectos fiscales, el valor de adquisición de los bienes afectos a la actividad[16] será el que resulte de la aplicación de las normas del ISD, sin que pueda exceder del valor de mercado, incrementado por el coste de los gastos y tributos inherentes a la adquisición que hubieran sido satisfechos por el adquirente[17]. Por tanto, tampoco hay subrogación en los valores y fecha de adquisición del transmitente[18].

La subrogación en la posición jurídico-tributaria del causante no se produce en ningún caso respecto de las sanciones, que no se transmiten ni a los legatarios ni a los herederos de los sujetos infractores[19], en aplicación del principio de personalidad de la pena que rige en el ámbito sancionador. Sí se incluyen, en cambio, los recargos del periodo ejecutivo y los de presentación extemporánea de autoliquidaciones o declaraciones, puesto que se trata de prestaciones accesorias a la obligación tributaria principal que, en teoría, carecen de carácter sancionador[20]. Las deudas de las que pudiera

---

15 No se prevé así, por ejemplo, que el fallecimiento del empresario excluya el incumplimiento de los requisitos de mantenimiento exigidos en la letra a) del artículo 68.1.3.º o la letra b) del artículo 68.2 b) de la LIRPF para la consolidación, respectivamente, de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación; o de la deducción por inversión de elementos nuevos de inmovilizado material o en inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas. Sí se excluía, en cambio, el fallecimiento como causa de incumplimiento del compromiso de mantenimiento en relación con la deducción por la cuenta ahorro empresa establecida en el derogado apartado 6 del artículo 68 de la LIRPF, por cuanto el incumplimiento solo se asociaba a la transmisión *inter vivos* de las participaciones adquiridas en el plazo de dos años posteriores a la inversión. Por el contrario, y respecto de la misma deducción, la falta de constitución de la sociedad en el plazo exigido de cuatro años por fallecimiento del contribuyente podía interpretarse como equivalente al desistimiento (en ese sentido, Turiel Martínez, A. G.: «Incentivos a la creación de empresas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Pecvnia*, núm. 12, pág. 266).

16 Entendiendo por tales, en general, todos aquellos que son necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos (art. 29 de la LIRPF), con exclusión de las existencias y aprovisionamientos.

17 Artículo 36, en relación con los artículos 35 y 28.2 de la LIRPF.

18 La subrogación plena en los valores y fecha de adquisición de los bienes y derechos del negocio adquirido solo tiene lugar (*ex* art. 36 de la LIRPF) en las adquisiciones lucrativas referidas en el artículo 33.3 c) de la LIRPF (esto es, con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el art. 20.6 de la LISD: donaciones *inter vivos* de empresas exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, cumplidos ciertos requisitos).

19 Artículo 182.3 de la LGT.

20 Decimos *en teoría* porque la naturaleza de estos recargos es cuestión controvertida. En nuestra opinión, y siguiendo en este punto a Gorospe Oviedo («Los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo

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

responder el anterior empresario en calidad de responsable solo se transmiten al heredero o legatario si se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento[21].

C) Régimen de la responsabilidad

a) Relación entre el anterior titular y el sucesor en la actividad

Cuando el obligado tributario fallece, la Administración ha de entenderse con los herederos. No hace falta, en este sentido, ningún pronunciamiento expreso que declare la responsabilidad del sucesor: desparecido el contribuyente, el sucesor ocupa su lugar y la Administración dirige sus actuaciones, sin más, frente a ese sucesor.

En este sentido, el artículo 107.1 del RGIT dispone que «en caso de actuaciones o procedimientos relativos a personas físicas fallecidas [...] deberán actuar ante la Administración tributaria las personas a las que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias».

b) Concurrencia de herederos

Cuestión distinta es qué sucede y con quién debe entenderse la Administración cuando existen varios herederos.

La vigente LGT, en el primer párrafo de su artículo 35.7, dispone con carácter general el carácter solidario de la obligación tributaria cuando concurren varios obligados en su presupuesto de hecho: «La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa».

Por esta razón, en la regulación del procedimiento tributario frente a los sucesores *mortis causa* (art. 107 del RGIT), se permite a la Administración desarrollar sus actuaciones «con cualquiera de los herederos», si bien el inicio de un procedimiento de comprobación debe ser comunicado a todos ellos para que puedan comparecer en dichas actuaciones. El procedimiento –que siempre es único– se desarrollará con quienes hubieran comparecido y proceda en cada caso. Las

y por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social», en VV. AA.: «Recargos y sanciones tributarias. Comunicaciones presentadas a la jornada preparatoria del Congreso de la EATPL de 2015», *Documentos IEF*, núm. 12/2015, pág. 20), su naturaleza es mixta: resarcitoria o indemnizatoria, como la de los intereses de demora, y disuasoria o preventiva, como la de las sanciones.

21 Por ejemplo, si el empresario fallecido hubiera adquirido la empresa de un tercer empresario y se le declara responsable de las deudas contraídas por el anterior titular *ex* artículo 42.1 c) de la LGT antes del fallecimiento.

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

resoluciones y liquidaciones se realizarán a nombre de los obligados tributarios comparecidos y se notificarán a todos los herederos conocidos[22].

Dicho esto, la regla general de solidaridad establecida en el artículo 35.7 de la LGT puede quedar exceptuada en algunos casos, de forma que la obligación tributaria pasa a ser mancomunada. El fundamento legal de esa posibilidad se encuentra en el último párrafo del artículo 35.7 de la LGT, según el cual:

> «Cuando la Administración solo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido».

La STS de 5 de julio de 2012 [rec. núm. 1443/2011 (NFJ048323)] interpretó que esta norma que permite sustituir la regla general de solidaridad por la de mancomunidad, de forma que cada obligado tributario únicamente responde de la proporción que le corresponde en el bien o derecho adquirido, solo resulta aplicable «cuando se trate de impuestos que gravan la titularidad o transmisión de elementos patrimoniales». Cabe plantear si los coherederos pueden beneficiarse de la aplicación de esta regla por cuanto son responsables de la obligación tributaria como consecuencia de la transmisión (*mortis causa*) de los bienes y derechos de la sociedad adquirida. En este sentido de admitir la sustitución de la regla de la solidaridad por la de la mancomunidad en un caso de sucesión *mortis causa*, se pronunció el TSJ de Madrid en su Sentencia 1699/2013, de 30 de diciembre [rec. núm. 560/2011 (NFJ053641)].

En cualquier caso, las disposiciones del causante sobre la asunción o pago de las deudas tributarias por uno o alguno de los herederos o legatarios no alteran la responsabilidad tributaria *ex lege* del sucesor, en aplicación del principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias (arts. 17.4 y 18 de la LGT).

3.2. SUCESIÓN ANTE DISOLUCIÓN SIN LIQUIDACIÓN DE UNA ENTIDAD

A) Presupuestos de la sucesión

El artículo 40.3 de la LGT, en el marco de la regulación general de los sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad, prevé que «en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o sean beneficiarias de la correspondiente

[22] Artículo 107 del RGIT. Nótese que la regulación del procedimiento frente a los sucesores contenida en los apartados 2 y 3 del artículo 107 del RGIT es básicamente la misma que la contenida en los apartados 1 y 2 del artículo 106 del RGIT que regula, precisamente, las actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación.

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

operación». Y seguidamente extiende la aplicación de la norma «a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil».

El precepto, circunscrito a sociedades mercantiles, se refiere a aquellos actos o negocios jurídicos que determinan la disolución sin liquidación de una entidad, o la cesión global de su activo y pasivo, con transmisión, sin solución de continuidad en las relaciones jurídicas existentes, de todo su patrimonio a un tercero. Estas operaciones, reguladas en la LME, incluyen:

- La fusión entre dos o más entidades (arts. 22 y ss. de la LME), sea por creación de una nueva entidad o por absorción, así como las operaciones asimiladas a las fusiones (art. 53 de la LME).
- La escisión total (art. 69 de la LME).
- La cesión global de activo y pasivo (art. 81 de la LME).

Otras operaciones de reestructuración que no suponen la disolución de la entidad transmitente ni la cesión global de su activo y pasivo (como la escisión parcial o la segregación) no podrían, en cambio, subsumirse en el supuesto de hecho del artículo 40.3 de la LGT y ello aunque a efectos mercantiles sí determinen una sucesión universal respecto del patrimonio transmitido.

Por otro lado, aunque parte de la doctrina ha entendido que este supuesto de sucesión exige la disolución de la sociedad sucedida[23], lo cierto es que la cesión global del activo y pasivo puede producirse sin disolución de la entidad cedente cuando la contraprestación no fuera recibida total y directamente por los socios[24].

B) Alcance de la sucesión

Al tratarse de supuestos que determinan una sucesión universal, la regla general es que se trasladan al beneficiario de la operación, en bloque y sin limitación alguna, las responsabilidades tributarias –las obligaciones tributarias pendientes, en la terminología utilizada por la norma– de la sociedad disuelta o cedente [STS de 3 de mayo de 2012, rec. cas. núm. 5268/2008 (NFJ047358)].

La cuestión a dirimir es si la beneficiaria o cesionaria de los bienes y derechos transmitidos en la operación se subroga en los restantes aspectos de la relación jurídico-tributaria de la sociedad que se disuelve o que cede globalmente su activo y pasivo: si adquiere los créditos fiscales que pudiera haber generado la sociedad disuelta; si se subroga en el cumplimiento de los requisitos de mantenimiento que puedan resultar legalmente exigidos para la aplicación de determina-

---

23 Carreras Manero, O.: *La sucesión en el Derecho Tributario*, Aranzadi: Pamplona, 2011, págs. 272-273 y Sánchez Manzano, J. D.: «La subrogación en determinados créditos tributarios para las personas jurídicas en el marco de las operaciones de reestructuración empresarial y su interrelación con el fenómeno de la sucesión mercantil», *Quincena Fiscal*, núm. 17/2003.

24 Artículo 81.2 de la LME *a contrario sensu*.

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

dos incentivos fiscales; y si, finalmente, se mantienen los valores y fechas de adquisición de los bienes y derechos que forman la masa patrimonial del negocio adquirido por herencia.

a) En cuanto a la transmisión de los créditos fiscales pendientes que pudiera haber generado la empresa que se disuelve o que lleva a cabo la cesión global del activo y pasivo, se ha venido negando, por ejemplo, que las bases imponibles negativas generadas por la sociedad disuelta se transmitan a la sociedad adquirente cuando la operación no se acoge al régimen de neutralidad fiscal del capítulo VII del título VII de la LIS [por todas, SAN de 20 de febrero de 2014 [rec. núm. 134/2011 (NFJ054657); RTEAC de 26 de noviembre de 2004 –R. G. 4986/2001 (NFJ019634)–][25].

b) La subrogación en el cumplimiento de los requisitos legales exigidos para el mantenimiento de beneficios fiscales aplicados por la sociedad disuelta ha venido siendo también denegada por la doctrina administrativa cuando la operación no se acoge al régimen de neutralidad fiscal del capítulo VII del título VII de la LIS, de forma que solo cuando existe aplicación de este se admite la continuidad plena de las beneficiarias respecto a la sociedad extinguida. Así, por ejemplo, en relación con los compromisos de mantenimiento o reinversión por la Reserva por Inversiones en Canarias [Consulta núm. V1854/2014, de 11 de julio (NFC052155); RRTEAC de 3 de marzo de 2010 –R. G. 1064/2009– o de 11 de septiembre de 2008 –R. G. 754/2006 (NFJ030612)–] o por la aplicación de los incentivos por reinversión [RRTEAC de 15 de febrero de 2007 –R. G. 3854/2005 (NFJ026143)–, o de 2 de marzo de 2007, –R. G. 1688/2005 (NFJ029265)–].

c) Tampoco se mantienen los valores y fechas de adquisición de los bienes adquiridos por el sucesor cuando la operación no se acoge al régimen de neutralidad fiscal [art. 17.4 c) y d) de la LIS].

C) Régimen de la responsabilidad del sucesor

a) Relación entre el anterior titular y el sucesor

Al igual que sucedía en el caso de fallecimiento del empresario individual, el sucesor de una entidad que se disuelve sin liquidación se sitúa en la posición del contribuyente sin necesidad de que exista un acto administrativo que así lo declare. Así se desprende del artículo 107.1 del RGIT según el cual «en caso de actuaciones o procedimientos relativos a [...] personas jurídicas o demás entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración tributaria las personas a las que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias».

---

25 Las SSTS de 10 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 2724/2003) o 10 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 899/2007) también han negado la subrogación en la aplicación de deducciones fiscales generadas por la cedente en aportaciones no dinerarias a las que se negaba la posibilidad de acogerse al régimen.

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

Cabe plantear, no obstante, qué sucede cuando existe una cesión global de activo y pasivo sin disolución de la entidad cedente. Este supuesto está, recordemos, expresamente previsto en la LME para cuando es la cedente quien recibe de la beneficiaria la contraprestación por la cesión global de su activo y pasivo. En este caso, que la beneficiaria desplace al obligado tributario principal en su relación con la Administración tributaria no tiene, a nuestro juicio, tanto sentido.

También puede ser problemática la cesión global de activo y pasivo cuando supone la liquidación de la entidad cedente por recibir los socios de esta, directamente y en su totalidad, la contraprestación de la beneficiaria por la cesión del activo y pasivo. En este caso, desaparecido el obligado tributario principal, se plantea la duda de quién le sucede en su relación con la Administración tributaria: ¿los socios de la entidad cedente en aplicación del artículo 40.1 de la LGT o la entidad cesionaria, en aplicación del 40.3?

Recordemos que bajo el artículo 40.3 de la LGT las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a las personas o entidades que «sean beneficiarias» de la cesión global del activo y del pasivo, término que viene siendo interpretado en el sentido de que reciban el activo y pasivo transmitido en la operación. Bajo el artículo 40.1 de la LGT, en cambio, las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmiten a estos[26].

Quizá en estos casos de cesión global de activo y pasivo mediante contraprestación a la entidad cedente o a sus socios, la cesionaria debería quedar excluida del concepto de sucesora, por cuanto existe otro obligado tributario (el propio sujeto pasivo, en el primer caso; otro sucesor, en el segundo) en la relación tributaria. Pero la cuestión, como se ha visto, no está ni mucho menos clara en la norma tributaria[27].

b) Concurrencia de sucesores

Si existen varias entidades beneficiarias de la operación (por ejemplo, en una escisión total con transmisión del patrimonio a varias entidades), se entiende generalmente, en aplicación del artículo 35.7 de la LGT, que la responsabilidad entre las diversas entidades beneficiarias es solidaria [así por ejemplo, en la STS de 5 de noviembre de 2012, rec. núm. 3735/2010 (NFJ049325) o en la RTEAC de 31 de enero de 2008 –R. G. 3034/2004 (NFJ028486)–].

---

26 Hasta el límite, eso sí, del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones.

27 En la normativa mercantil la cedente, cuando no se hubiera extinguido, responde de las obligaciones asumidas por la cesionaria que resulten incumplidas (art. 91 de la LME), pero el deudor principal parece ser la entidad cesionaria, lo que excluiría el derecho de reembolso de la cesionaria frente a la cedente. *Vid*. Quijano González, J. y Esteban Ramos, L. M.ª: «Tutela de los acreedores: la responsabilidad de las sociedades que participan en la escisión», en VV. AA.: *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, tomo II, en Cizur Menor: Aranzadi, 2009.

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

La cuestión, con todo, no es completamente pacífica. La SAN de 23 de febrero de 2011 [rec. núm. 84/2008 (NFJ042450)] entendió que cuando la sucesión a título universal no es unitaria, sino que tiene lugar mediante la segregación del patrimonio social en una o varias ramas de actividad, como puede ser el caso de una escisión total, cada una de las sociedades beneficiarias de la escisión debe responder, como deudora principal, solo de las deudas tributarias que se les hayan adjudicado[28]. En esta línea parece apuntar también algún pronunciamiento aislado de la DGT, que no es muy consistente con la regla de la solidaridad. Así, en la Consulta núm. V1801/2006, de 8 de septiembre (NFC023577), afirmó que, si tras la ejecución de una escisión total surge una obligación tributaria pendiente relacionada exclusivamente con la parte del patrimonio de la que fue receptora en solitario una de las sociedades beneficiarias de la escisión, «se transmite la obligación a la sociedad que recibe el patrimonio al que se refiere la obligación tributaria pendiente»[29]. Este entendimiento, ha de apuntarse, es congruente con la regulación ofrecida en el orden mercantil (arts. 80 y 91 de la LME), que señala como deudor principal a la sociedad a la que se haya asignado la obligación en el proyecto y, solo de forma subsidiaria, responden el resto de las sociedades beneficiarias de la operación (de forma solidaria entre ellas), así como, en su caso, la sociedad cedente o escindida si no se extingue con la operación[30].

Sea como fuere, lo cierto es que el procedimiento para exigir esa responsabilidad tributaria a los diversos sucesores viene construido en el artículo 107 del RGIT sobre el entendimiento de que se trata de una obligación solidaria.

No obstante, sin rechazar esta naturaleza solidaria de la responsabilidad entre los diversos sucesores, el TS ha paliado sus consecuencias prácticas en lo que se refiere a las garantías a aportar en caso de solicitud de suspensión de las deudas de la entidad disuelta cuando estas son recurridas[31]. Afirma así el TS en su Sentencia de 24 de junio de 2015 [rec. núm. 1491/2013 (NFJ059119)]

---

28 Parece claro que esta es la conclusión que rige en el ámbito mercantil (Rubio Vicente, P. J.: «Capítulo 27. Escisión total. Conceptos y elementos configuradores», en *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, tomo II, Cizur Menor: Aranzadi, 2009) por cuanto el artículo 75.2 de la LME prevé que «en caso de escisión total, cuando un elemento del pasivo no sea atribuido a alguna sociedad beneficiaria en el proyecto de escisión y la interpretación de este no permita decidir sobre su reparto, responderán solidariamente de él todas las sociedades beneficiarias», lo que, en un razonamiento *a contrario sensu* permitiría sostener que cuando sí exista esa atribución a una sociedad concreta de la escisión será solo esta quien deba responder. En igual sentido, Carreras Manero: «La posibilidad (o no) de reclamar la totalidad de las obligaciones tributarias pendientes de una sociedad extinta como consecuencia de un proceso de escisión total a cualquiera de las entidades resultantes del mismo. A propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011», *Quincena Fiscal*, núm. 15/2011.

29 La conclusión, ciertamente, tampoco es del todo coherente con la regla de la mancomunidad que haría que todas las sociedades beneficiarias de la escisión fueran responsables del pago de la obligación tributaria pero solo en proporción al valor de los bienes y derechos adquiridos.

30 *Vid*. Quijano González, J. y Esteban Ramos, L. M.: «Tutela de los acreedores: la responsabilidad...», *op. cit*., pág. 571.

31 Incluso cuando las garantías son solidarias, la práctica administrativa ha venido exigiendo que el importe de las garantías cubra la cuota, los intereses de demora generados durante la suspensión, más tantos recargos que se pudieran generar en caso de ejecución de las garantías, como obligados solidarios existan. Sobre las ineficiencias que ocasiona

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

que cuando la obligación solidaria ya ha sido suspendida a instancias de una de las entidades beneficiarias de una escisión total, la otra sucesora puede hacer valer tal motivo de oposición en su propio procedimiento, sin que resulte posible para la Administración exigir a «todas» las sociedades obligadas la deuda o la garantía de su cumplimiento por el importe completo adeudado.

4. LA SUCESIÓN BAJO EL ARTÍCULO 84 DE LA LIS

4.1. PRESUPUESTOS DE LA SUCESIÓN

La sucesión bajo el artículo 84 de la LIS exige el cumplimiento de varios requisitos:

a) Ha de tratarse de una operación tipificada bajo los artículos 76 u 84 de la LIS como operaciones a las que pueda resultar de aplicación el régimen fiscal contenido en el capítulo VII del título VII de la LIS.

b) La operación ha de realizarse por motivos económicos válidos y no con la mera finalidad de obtener una ventaja fiscal.

c) No ha de optarse por inaplicar el régimen de neutralidad fiscal.

4.2. ALCANCE DE LA SUCESIÓN

En cuanto a las obligaciones tributarias transmitidas, hay que diferenciar según las operaciones supongan o no la transmisión en bloque de todo el patrimonio de la transmitente o solo una parte. En el primer caso, se transmiten a la sociedad beneficiaria de la operación todas las obligaciones tributarias de la sociedad sucedida. En el segundo, solo las referidas a los bienes y derechos adquiridos por la sociedad beneficiaria[32].

La subrogación de la sociedad beneficiaria en la posición fiscal de la sucedida alcanza, a diferencia de los supuestos analizados en los apartados 3.1 B) y 3.2 B) anteriores, también los bene-

---

este sistema, *vid*. García Llaneza, R.: «Garantías y procedimiento tributario», *El Notario del siglo XXI*, núm. 63, págs. 186-188.

32 En realidad el artículo 84.1 distingue según las operaciones mencionadas en los artículos 76 u 87 de la LIS determinen o no una sucesión a título universal. Entendemos, no obstante, que el artículo debe ser interpretado en el sentido que hemos apuntado por cuanto algunas operaciones que no suponen la transmisión de todo el patrimonio de la entidad transmitente sino solo una parte, sí suponen una sucesión universal a efectos mercantiles. Así, por ejemplo, la definición de la escisión parcial o la segregación contenida, respectivamente, en los artículos 70 y 71 de la LME incluye «el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades». No pensamos que en estos casos tenga sentido que las sociedades beneficiarias asuman el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de la transmitente ni pensamos que sea esta la voluntad de la ley ni del legislador.

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

ficios fiscales pendientes y el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales aplicados por la sociedad transmitente y pendientes de consolidación. Además, salvo inaplicación parcial del régimen, la entidad adquirente se subroga en los valores y fechas de adquisición de la entidad transmitente en los bienes y derechos adquiridos.

Así se ha entendido por la doctrina administrativa para, por ejemplo, (i) la Reserva por Inversiones en Canarias [DGT, Consulta núm. V1262/2014, de 12 de mayo (NFC051216)], (ii) la aplicación de la reducción del 50 % de los ingresos procedentes de ciertos activos intangibles establecida en el artículo 23 del TRLIS [DGT, Consulta núm. V0178/2012, de 30 de enero (NFC043580)], o (iii) la aplicación de los incentivos por reinversión en el IS [RRTEAC de 15 de febrero de 2007 –R. G. 3854/2005 (NFJ026143)– o de 2 de marzo de 2007 –R. G. 1688/2005 (NFJ029265)–].

También se ha planteado la posibilidad de que la sociedad adquirente se subrogue en la posición de la transmitente a efectos de la aplicación del régimen de consolidación fiscal al grupo del que formaba parte esta última. Así, por ejemplo, en una fusión por absorción entre dos sociedades dependientes de un grupo de consolidación fiscal, se ha admitido que no es necesario incorporar los resultados eliminados por operaciones internas realizadas por la absorbida [DGT, Consulta núm. V1965/2009, de 4 de septiembre (NFC035543)]. Sin embargo, cuando la sociedad absorbida es la dominante, la subrogación en el derecho a tributar con las sociedades dependientes exige que se opte y comunique de nuevo la opción por el régimen, pues el cambio en la sociedad dominante del grupo supone la alteración del mismo [DGT, Consultas núm. V0623/2014, de 7 de marzo (NFC050746), y núm. V3042/2013, de 11 de octubre (NFC049343)].

Otro punto en el que el alcance de la sucesión ha sido controvertido es el referido a la compensación de las bases imponibles negativas generadas por la sociedad transmitente.

Cuando la operación determina una sucesión universal por extinción de la sociedad sucedida, la transmisión a la sucesora del derecho a compensar las bases imponibles negativas no plantea mayores dificultades [DGT, Consultas núm. V2803/2014, de 17 de octubre (NFC052544), núm. V2260/2014, de 3 de septiembre (NFC052514), o núm. V0420/2009, de 2 de marzo (NFC032236)][33].

Sin embargo, cuando la sucedida no se extingue (aportación de ramas de actividad, segregación, escisión parcial), la situación ha sido más controvertida, debiendo diferenciarse el tratamiento normativo antes y después de la entrada en vigor de la nueva LIS.

- Bajo el TRLIS se entendía que en operaciones de escisión parcial, aportación no dineraria de ramas de actividad o de aportación no dineraria especial, en las que no se

[33] El artículo 90.3 del TRLIS establecía un límite a esa compensación: «Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o las participaciones que la entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable». Este mismo límite sigue resultando de aplicación bajo el artículo 84.2 de la nueva LIS.

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

produce la extinción de la sociedad transmitente, no resultaba transmitido a la entidad adquirente el derecho de compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar, ya que lo conservaba la entidad transmitente que, de esta forma, podía compensarlas con las rentas positivas que generara en el desarrollo del resto de sus actividades económicas. Solo excepcionalmente, la DGT ha admitido esa compensación cuando de otro modo, y pese a la pervivencia de la sucedida, la compensación de las bases imponibles negativas de esta se ve impedida *de facto* o por régimen normativo. Por ejemplo, en una operación de segregación de todo el patrimonio de la sociedad que generó las bases imponibles negativas a favor de sus filiales, la transmisión a estas últimas de las bases imponibles negativas generadas por la primera, por cuanto que, como consecuencia de la operación, la transmitente no iba a continuar con su actividad y perdía *de facto* el derecho a la compensación en la Consulta núm. V3613/2013, de 16 de diciembre (NFC049981)[34]. O por ejemplo, cuando, en una operación de reorganización con varias etapas, la entidad transmitente «se extingue de hecho dado que esta entidad no desarrollará actividad mercantil alguna con posterioridad al limitarse su actividad, por cuanto se convierte en una mera *holding* que será inmediatamente absorbida por otra entidad de las mismas características, que no realizará actividad empresarial alguna ejerciendo funciones de *holding*», como en la Consulta núm. V2631/2010, de 3 de diciembre (NFC039842).

- Tras la entrada en vigor de la LIS, en cambio, el artículo 84.2 de la LIS establece expresamente la transmisión a la entidad adquirente del derecho a la compensación de las bases imponibles negativas cuando, sin extinción de la entidad transmitente, se transmite una rama de actividad cuyos resultados han generado bases imponibles negativas pendientes de compensar. Las bases imponibles negativas que se transmiten se limitan, en este caso, a las generadas por la rama de actividad transmitida[35].

4.3. RÉGIMEN DE LA SUCESIÓN

A) Relación entre el anterior titular y el sucesor

Cuando la operación determina la disolución o extinción del anterior titular, el beneficiario de la operación le desplaza en su posición frente a la Administración tributaria, adquiriendo sin ningún género de duda la condición de *sucesor*.

---

34 Otro caso especial es el analizado en la Consulta núm. V1941/2007, de 19 de septiembre (NFC027538): asociación que desarrolla dos actividades diferenciadas en el ámbito de la normativa contable y regulatoria aplicable a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales que, tras la aprobación del Real Decreto 688/2005, han de desarrollarse a través de formas jurídicas diferentes lo que determina la aportación a una entidad de nueva creación de todos los elementos patrimoniales integrantes de la actividad de servicio de prevención ajeno que aquella venía desarrollando en atención a sus mutualistas, así como el traspaso de todo el personal vinculado al mismo.

35 Sobre esta nueva norma, *vid*. Consulta de la DGT núm. V1360/2015, de 29 de abril (NFC054639).

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

Más problemática resulta la calificación del beneficiario de la operación como sucesor a efectos tributarios, desplazando completamente al obligado tributario principal en su relación frente a la Administración tributaria, en aquellas operaciones que no suponen la extinción de este último: aportación de ramas de actividad (segregación), escisión parcial, aportaciones no dinerarias especiales.

No se encuentra tratado en la norma tributaria la posición entre el sucesor del negocio transmitido y el anterior titular, cuando no hay disolución del transmitente por no afectar la operación a todos sus activos y pasivos sino solo a una parte de estos. En principio, las obligaciones tributarias pendientes resultarían exigibles al sucesor, sin que esté prevista en el ordenamiento tributario la acción de reembolso alguna frente al anterior titular [a diferencia de lo que sucede con el supuesto de responsabilidad regulado en el artículo 42.1 c) de la LGT]. En este sentido, la DGT ha admitido la compatibilidad entre el artículo 42.1 c) de la LGT y el 90.2 del TRLIS [actual 84 de la LIS] sobre el entendimiento de que «las deudas tributarias que se transmiten en virtud del artículo 90.2 del TRLIS no coinciden con aquellas de las que responde por mor del artículo 42.1 c) de la LGT, pudiendo ser, por tanto, de aplicación ambos preceptos en función del origen de las obligaciones tributarias» [*vid*. contestación de la DGT a Consulta núm. V1153/2014, de 25 de abril (NFC051105)][36]. La comprobación de estas obligaciones tributarias en sede de la cesionaria, que no fue quien preparó ni presentó las declaraciones y autoliquidaciones correspondientes, puede resultar muy problemática en la práctica, sobre todo respecto de un tributo como el IS en el que puede no ser fácil identificar la parte que corresponde al negocio transmitido.

B) Concurrencia de varios sucesores

La concurrencia de varias entidades como sucesoras debe llevar a la aplicación de la regla de la solidaridad, con los comentarios que ya realizamos en el apartado 3.2 c) anterior.

5. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES

Como se ha visto en las líneas anteriores, la posición jurídico-tributaria de quien adquiere un negocio en relación con las obligaciones tributarias del anterior titular varía enormemente en función de los negocios jurídicos que determinan esa adquisición.

La existencia de diferentes títulos por los que la Administración tributaria puede dirigirse al nuevo empresario para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes supone que el régimen jurídico-tributario del empresario que sucede en la actividad puede ser muy dispar.

---

36 Esto quiere también decir que la limitación de responsabilidad que opera para el responsable *ex* artículo 42.1 c) de la LGT por sucesión en la titularidad o ejercicio de una explotación económica, cuando solicita la certificación a la que se refiere el artículo 175 de la LGT, no es efectiva para limitar la responsabilidad del sucesor bajo el artículo 84 de la LIS.

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

A modo de resumen, encontramos:

Precepto	39 LGT	40.3 LGT	84 LIS	42.1 c) LGT
Alcance				
Obligaciones tributarias pendientes	sí	sí	sí	sí
Créditos fiscales pendientes	no	no	sí	no
Subrogación en requisitos	no	no	sí	no
Subrogación en valores y fecha de adquisición	no	no	sí, salvo integración de la plusvalía en la base imponible	no
Conceptos				
Sanciones	no	sí	sí	sí, salvo solicitud certificado art. 175.2 LGT
Recargos e intereses	sí	sí	sí	no, respecto de los devengados en el periodo ejecutivo (retraso en el pago)
Responsabilidad tributaria	sí, si se notifica antes del fallecimiento	sí	sí	sí, en la medida en que pueda calificarse como una deuda derivada del ejercicio de la actividad
Derecho de reembolso	N/A	no	no	sí
Limitación de responsabilidad	sí, si se acepta la herencia a beneficio de inventario	no	no	sí, si se obtiene el certificado art. 175.2 LGT o no se expide en 3 meses

La regulación de esta materia presenta, a nuestro juicio, inconsistencias y dudas interpretativas que convendría aclarar o corregir:

- La posibilidad de que en algunos casos respondan frente a la Administración tributaria terceros que no han sido los adquirentes del negocio transmitido. Es el caso del legado de empresa (en el que responde el heredero) o de las entidades benefi-

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

ciarias de una escisión total (en la que la regla de solidaridad lleva a cada una de ellas a responder de las deudas inherentes al patrimonio de la escindida, aunque surjan respecto de bienes y derechos adquiridos por otra de las entidades).

- La posible subsistencia del obligado tributario principal en casos de sucesión bajo el artículo 40.3 (cesión global de activo y pasivo sin disolución) o bajo el artículo 84 de la LIS (segregación o escisión parcial) sin que esté reconocido un eventual derecho de reembolso ni quede claro si la Administración puede seguir dirigiéndose frente al obligado tributario principal.
- La imposibilidad de limitar la responsabilidad en operaciones que suponen una sucesión bajo el artículo 84 de la LIS y que en el tráfico jurídico muchas veces se utilizan para canalizar una transmisión del negocio.
- La incertidumbre sobre la proyección de los principios civiles y mercantiles de la sucesión universal sobre el Derecho tributario con independencia de los regímenes previstos en la LGT y en la LIS.

A esas inconsistencias y dudas interpretativas se añaden las que surgen de la falta de coherencia entre la regulación que ofrece el ordenamiento tributario y la dispuesta en el orden mercantil. Por ejemplo, no está claro qué sucede con operaciones de reestructuración a las que no resulta aplicable el artículo 40.3 de la LGT por no haber extinción de la sociedad transmitente ni cesión global de activos y pasivos (*v. gr.* escisión parcial o la segregación) pero en las que sí hay, por prescripción mercantil, una sucesión universal. Si estas operaciones no se acogen al régimen del capítulo VII del título VII de la LIS: ¿Puede exigirse a la adquirente el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la transmitente referidas a los bienes y derechos adquiridos en aplicación del principio de sucesión universal previsto en la normativa mercantil? En caso afirmativo, ¿se le podría seguir exigiendo a la transmitente? ¿O lo suyo es derivar la responsabilidad al adquirente bajo el artículo 42.1 c) de la LGT, permitiendo la limitación de responsabilidad si se obtiene el certificado referido en ese precepto? Entendemos que el escenario más coherente en el ordenamiento tributario es el último de los apuntados pero la referencia en algunas sentencias de nuestro alto tribunal a los principios del derecho civil y mercantil suscita una duda que convendría despejar.

Todo esto hace que en los negocios jurídicos que formalizan la transmisión de empresas en el tráfico jurídico privado sea imprescindible abordar quién soportará las obligaciones tributarias derivadas del negocio transmitido y establecer los mecanismos de garantía correspondientes entre el vendedor y comprador, porque si bien la obligación tributaria es indisponible frente a la Administración, nada impide que las partes adopten la solución que resulte más favorable para sus intereses y que acuerden en contrato privado las indemnizaciones o garantías de salvaguarda correspondientes.

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

Bibliografía

Arribas León, M. [2004]: *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

Calvo Vérgez, J. [2012]: «La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicios de explotaciones o actividades económicas», *Crónica Tributaria*, núm. 143.

Carreras Manero, O. [2009]: «El alcance de la responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5.

– [2011]: «La posibilidad (o no) de reclamar la totalidad de las obligaciones tributarias pendientes de una sociedad extinta como consecuencia de un proceso de escisión total a cualquiera de las entidades resultantes del mismo. A propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011», *Quincena Fiscal*, núm. 15.

– [2011]: *La sucesión en el Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona.

Galapero Flores, R. [2008]: «Reinversión de beneficios extraordinarios. Comentarios a la Sentencia del TSJ de Castilla y León, Burgos, núm. 212/2008», *Quincena Fiscal*, núm. 20.

García Llaneza, R. [2015]: «Garantías y procedimiento tributario», *El Notario del siglo XXI*, núm. 63.

García Novoa, C. [2001]: «Comentario al nuevo párrafo del artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: el régimen de las escisiones societarias», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6.

García Ross, J. J. [2010]: «Las reestructuraciones empresariales: aspectos fiscales de la segregación», *Quincena Fiscal*, núm. 12.

González Ortiz, D. [2000]: «Responsabilidad tributaria por sucesión universal. (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1999)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15.

Gorospe Oviedo, J. I. [2015]: «Los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo y por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social», en VV. AA.: «Recargos y sanciones tributarias. Comunicaciones presentadas a la jornada preparatoria del Congreso de la EATPL de 2015», *Documentos IEF*, núm. 12.

Morón Pérez, M.ª C. [2009]: «La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias en los supuestos de transmisión de empresa», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 144.

Quijano González, J. y Esteban Ramos, L. M.ª [2009]: «Tutela de los acreedores: la responsabilidad de las sociedades que participan en la escisión», en VV. AA.: *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, tomo II, en Cizur Menor: Aranzadi.

Rubio Vicente, P. J. [2009]: «Capítulo 27. Escisión total. Conceptos y elementos configuradores», *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, tomo II, Cizur Menor: Aranzadi.

Ruibal Pereira, L. M.ª [1997]: «Concepto y régimen jurídico de la operación de aportación de rama de actividad», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II.

Sánchez Manzano, J. D. [2013]: «La subrogación en determinados créditos tributarios para las personas jurídicas en el marco de las operaciones de reestructuración empresarial y su interrelación con el fenómeno de la sucesión mercantil», *Quincena Fiscal*, núm. 17.

Turiel Martínez, A. G. [2011]: «Incentivos a la creación de empresas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Pecvnia*, núm. 12.

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

TRIBUTACIÓN

LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL DELITO FISCAL

Juan Calvo Vérgez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto analizar las principales cuestiones que plantea la valoración de la prueba en el ámbito del delito fiscal. Tras unas breves consideraciones preliminares relativas a la tramitación del expediente seguido en el ámbito de la Administración tributaria es objeto de estudio el alcance de pruebas tales como la indiciaria o la testifical. Con carácter adicional se analizan otras cuestiones de especial trascendencia en este ámbito, dentro de las cuales destacan las relativas a las consecuencias procesales derivadas de la valoración de la prueba o a la eventual impugnación de la actividad probatoria. Finalmente se estudian las consecuencias de las llamadas ganancias no justificadas de patrimonio en el ámbito penal.

Palabras claves: delito fiscal, actividad probatoria, valoración, prueba indiciaria, prueba testifical y presunción.

Fecha de entrada: 16-04-2016 / Fecha de aceptación: 18-05-2016

VALUATION OF PROOF IN TAX OFFENSE

Abstract

This paper aims to analyze the main issues raised by the assessment of the evidence in the area of tax offenses. After a brief preliminary considerations for application processing followed in the field of Tax Administration it is under study the scope of evidence such as witness or circumstantial evidence. With additional character other issues of special importance are discussed in this area, within which include those relating to the procedural consequences arising from the assessment of the evidence or the possible challenge of evidential activity. Finally the consequences of calls unjustified profits equity in criminal matters are also studied.

Keywords: tax offense, probation activity, valuation, circumstantial evidence, witness evidence and presumption.

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

RCyT. CEF, núms. 401-402 (agosto-septiembre 2016)

Sumario

I. Consideraciones previas

II. Principales aspectos configuradores del expediente de la Administración tributaria

1. Tratamiento de los documentos que integran el expediente
2. Personas que intervienen en el expediente

III. Peculiaridades derivadas de la valoración de la prueba en los supuestos de aplicación del régimen de estimación indirecta

IV. Alcance de la prueba indiciaria

V. Los testigos de referencia

VI. La trascendencia de la declaración del autoinculpado y del silencio del acusado

VII. Principales cuestiones procesales susceptibles de plantearse con motivo de la valoración de la prueba en el delito fiscal

1. Consecuencias derivadas de un eventual rechazo a la práctica de la prueba
2. Consecuencias derivadas de la incomparecencia de testigos

VIII. Supuestos en los que resulta posible la impugnación de la actividad probatoria practicada

1. La existencia de una distinta valoración de la prueba
2. Supuestos de error de hecho en la valoración de la prueba
3. La trascendencia de la prueba de cargo

IX. ¿Qué presunciones tributarias relativas a ganancias patrimoniales no justificadas resultan aplicables en el ámbito penal?

1. Consideraciones previas: la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF
2. Naturaleza jurídica de las ganancias patrimoniales no justificadas. Alcance de su incidencia en el ámbito procesal
3. ¿Qué tratamiento procesal han de recibir las ganancias patrimoniales no justificadas?

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

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

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Como es sabido la importancia de la prueba y de su valoración dentro del proceso penal resulta extraordinaria. En efecto, el relato de los hechos probados llevado a cabo en un determinado pronunciamiento judicial resulta determinante a la hora de poder fundamentar la imposición de una eventual condena. Y, por otra parte, son varios los principios aplicables dentro del Derecho Penal que condicionan la celebración y la práctica de los distintos medios de prueba, así como su apreciación por los tribunales de instancia. Así sucede, por ejemplo, en relación con los principios de *in dubio pro reo, pro libertatis* o con el propio principio de presunción de inocencia. Téngase presente además que, dentro del proceso penal, aquella valoración de la prueba que ha de llevar a cabo el juez o tribunal de que se trate es libre, no hallándose sometida o vinculada a la existencia de un conjunto de criterios tasados de apreciación, a diferencia de aquello que sucede en el ámbito de otros órdenes jurisdiccionales.

Ahora bien esta «libertad» existente en la valoración de la prueba no ha de identificarse en ningún caso con la presencia de una «arbitrariedad». Tal y como tuvo oportunidad de clarificar el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 21 de enero de 1988 «La libertad en la valoración de la prueba no significa que el tribunal tenga una facultad libérrima y omnímoda, sin limitaciones, con total irrevisabilidad de la convicción del órgano *a quo* respecto de los hechos probados».

Con carácter general el juez ha de apreciar las pruebas practicadas durante el juicio de acuerdo con las reglas del criterio racional, esto es, de conformidad con las reglas de la lógica. Cabe aludir así a la existencia de un doble aspecto en aquellas actuaciones de valoración de la prueba. En primer lugar, un aspecto de carácter subjetivo vinculado a la inmediación, esto es, a la percepción directa de la prueba por parte del juzgador de instancia. Y, en segundo término, un aspecto de carácter objetivo en virtud del cual se ha de otorgar el necesario soporte racional a aquel juicio que se efectúe sobre dicha prueba.

Tradicionalmente nuestro Tribunal Constitucional (TC) ha venido estimando a este respecto, entre otras, en su Sentencia 111/1999, de 14 de junio, que «[...] El segundo aspecto objetivo del juicio sobre la prueba vincula al juez a las leyes de la lógica, de la experiencia y los conocimientos científicos, luego este aspecto sí es controlable de las distintas instancias, incluso de amparo, pues se trata de aplicar correctamente el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal de acuerdo con las necesarias exigencias de racionalidad que derivan de los artículos 24, 120.3 y 9.3 de la Constitución»[1].

Así las cosas cabe estimar que la única prueba que podría desvirtuar la presunción de inocencia sería la efectuada en el juicio oral bajo los principios de contradicción, publicidad e in-

[1] Ya con anterioridad se pronunció el supremo intérprete de nuestra Constitución en similares términos en su Sentencia 126/1986, de 22 de octubre.

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

mediación. A tal efecto declaró el TC en su Sentencia de 21 de marzo de 2002 que «Los únicos medios de prueba válidos para desvirtuar la "presunción de inocencia" son los practicados en el juicio oral (celebrado en condiciones de igualdad entre acusador y acusado) y con juego pleno de los principios de inmediación, oralidad y publicidad, concentración y defensa»[2]. No significa ello, sin embargo, que deba negarse toda eficacia probatoria a las diligencias sumariales que se hubiesen podido practicar con las formalidades que tanto la Constitución como el propio ordenamiento procesal establecen, siempre y cuando las mismas tuviesen entrada en el plenario en condiciones tales que permitiesen a la defensa del acusado su sometimiento a contradicción[3].

II. PRINCIPALES ASPECTOS CONFIGURADORES DEL EXPEDIENTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Uno de los principales rasgos configuradores que caracteriza a los procesos penales por delito fiscal es el relativo a la existencia, en buena parte de los mismos, de un expediente administrativo tramitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que sirve de punto de partida para el inicio del proceso por parte del Ministerio Fiscal y que, al mismo tiempo, es objeto de incorporación a los autos, presentando diversas particularidades relativas a su eventual valoración como elemento de prueba que permita fundamentar, en su caso, una sentencia condenatoria.

Con carácter general la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) obliga a que, en aquellos supuestos en los que dentro de las actuaciones de comprobación e investigación efectuadas por un órgano de la Agencia Tributaria se aprecien indicios de la existencia de delito, se pase el tanto de culpa al Ministerio Fiscal. Téngase presente no obstante que, a la luz de la reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, y con la finalidad de adaptar aquella a las modificaciones operadas en su día en el ámbito del delito contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, de reforma del Código Penal, se establece un procedimiento administrativo que permite practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aun en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal. Concretamente se incorporó en la Ley 58/2003 un nuevo título VI específicamente dedicado a las actuaciones a desarrollar en estos supuestos, ya que la regla general aplicable viene determinada por la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma, sin perjuicio de que, en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador haya optado, en estricta sujeción al carácter potestativo fijado en la norma penal en este punto, por la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

---

2 Véanse igualmente las SSTC 31/1981, 161/1990, 284/1994, 328/1994, 200/1996 y 153/1997, así como las SSTS de 23 de enero y 25 de septiembre de 1995, 2 de junio y 8 de noviembre de 1994, 20 de febrero de 1992, 7 y 8 de febrero de 1990, 13 de enero de 1989, 9 de marzo de 1988 y de 10 y 14 de julio de 1986.

3 En relación pueden consultarse, entre otras, las SSTC 80/1986, 25/1988, 201/1989, 161/1990 y 80/1991, así como las SSTS de 25 de septiembre de 1995, 3 de marzo de 1993, 20 de enero de 1992, y de 8 y 12 de julio de 1988.

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

De cualquier manera, con motivo de la existencia dentro del tipo penal de una condición objetiva de punibilidad (como es la presencia de una cuota defraudada superior a 120.000 €), únicamente podrá determinarse la existencia de la misma en el momento final de la actuación inspectora, una vez que finalice el oportuno expediente administrativo mediante el acta correspondiente.

El expediente de la Agencia Tributaria que, en su caso, ha de ser aportado a la causa por el Ministerio Fiscal junto a su denuncia o querella se encuentra integrado por el conjunto de las actuaciones de comprobación e investigación practicadas por el órgano de la Inspección correspondiente, así como por el informe final en el que se aprecie la existencia de indicios delictivos. Y, por lo que respecta a las llamadas «diligencias de comprobación», las mismas se encuentran integradas por un conjunto de actuaciones de diversa naturaleza que, en ocasiones, constituyen prueba documental en sentido estricto[4], mientras que en otros casos se concretan en una prueba testifical (diligenciándose declaraciones efectuadas por terceras personas) o incluso en una prueba pericial[5]. Incluso podría tratarse de diligencias o de actuaciones carentes de toda trascendencia para la práctica de la prueba en el proceso penal. Todo ello ha de ser objeto de incorporación al juicio oral en la forma que establece la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.).

A la luz de este conjunto de apreciaciones, ¿cuál es la función y eficacia que ha de atribuirse al expediente administrativo dentro del proceso penal? Al amparo de lo señalado por el TS en su Sentencia de 23 de diciembre de 1991, cabe aludir a la existencia de un doble valor. En primer lugar, y dentro de la fase de investigación sumarial, actúa como una *notitia criminis* suficiente para la apertura del proceso penal. Y, en segundo término, ya durante el desarrollo de la fase del juicio oral, adquiere un valor probatorio como prueba documental que el juez penal ha de apreciar libremente. Declara concretamente el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 23 de diciembre de 1991 que «El acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual, y en la fase del juicio oral, tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez penal libremente aprecie, con respeto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución Española».

Adviértase en consecuencia que, a pesar de que el expediente únicamente fuese tenido en cuenta como prueba documental libremente valorada por el juez de instancia, se trataría de una actividad probatoria de cargo suficiente, estimándose por tanto cumplidas las exigencias derivadas del principio de presunción de inocencia. Ahora bien, no quiere decirse con ello que deba otorgarse al expediente en la vía penal el valor que se hubiese otorgado en la vía administrativa. Y es que, de admitirse esta última consideración, se estaría otorgando a la documentación procedente de la Inspección, a efectos penales, un valor de certidumbre de los hechos recogidos en la misma, obligándose al supuesto infractor a destruir dicha certeza mediante la prueba en contrario

---

4 Así sucedería, por ejemplo, tratándose de facturas que son adjuntadas o de libros de contabilidad del empresario.

5 Piénsese, por ejemplo, en aquellos informes a través de los cuales el firmante emite su parecer respecto a sus propios conocimientos técnicos o prácticos.

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

de su inocencia. No creemos, en suma, que deba admitirse dicha interpretación de lo dispuesto en el artículo 145 de la LGT.

Como seguramente se recordará, ya en su día afirmó el TC en su Sentencia de 26 de abril de 1990 que «No es admisible que el proceso penal pueda quedar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente». A la luz de esta afirmación señaló el TS, entre otras, en sus Sentencias de 23 de diciembre de 1991 y de 26 de abril de 1993 que, si bien efectivamente no resulta posible admitir *ab initio* como ciertos aquellos hechos que figuran recogidos en los documentos señalados a través de los cuales se plasma la actividad de la Inspección, ello no obsta para que los mismos puedan servir de base de cara a dictar una sentencia condenatoria en aquellos casos en los que, de los hechos recogidos en los referidos documentos, se constate su certeza y realidad mediante el conjunto de la actividad probatoria desarrollada en el proceso penal, incluido el propio carácter de prueba documental del conjunto del expediente libremente valorado por el órgano jurisdiccional que deba dictar el pronunciamiento de que se trate.

Procedemos a continuación a analizar el contenido del expediente administrativo, entendido este como compendio o conjunto de pruebas de distinta naturaleza que ha de resultar incorporado al juicio oral.

1. TRATAMIENTO DE LOS DOCUMENTOS QUE INTEGRAN EL EXPEDIENTE

Con carácter general el conjunto de documentos que conforman el expediente deben ser incorporados a la causa expresamente, haciéndose mención de los mismos en el escrito de acusación y con lectura o relación expresa de los mismos por parte del secretario en el acto del juicio oral.

A través de diversos pronunciamientos, tanto del TS (Sentencias de 5 de marzo de 1992 y de 27 de enero de 1994), como del TC (Sentencia de 7 de julio de 1989) y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencia de 6 de diciembre de 1988) se viene rechazando la adopción de la fórmula «dar por reproducido», exigiéndose que para que dichos documentos adquieran valor probatorio, además de haberse practicado con el conjunto de formalidades previstas en la Constitución y en el ordenamiento procesal, tengan entrada en el plenario en condiciones tales que permitan a la defensa del acusado su sometimiento a contradicción, no siendo bastante a tales efectos acudir a su consideración como prueba documental bajo el procedimiento de darla «por reproducida»[6].

[6] Y ello sobre la base de que, en este último caso, se estaría sustrayendo al control del público y de las partes la administración de dicha prueba, impidiéndose el conocimiento de las razones en las que se fundamente el concreto enjuiciamiento. En definitiva, se trataría de una fórmula contraria a los principios inspiradores de un juicio justo. No obstante, un criterio diverso fue adoptado por el TS en su Sentencia de 5 de diciembre de 2002 al permitir que las declaraciones prestadas en el juicio oral por quienes hubiesen intervenido en el expediente y en las actuaciones que en él figuren reflejadas puedan ser valoradas por el tribunal como una prueba testifical que complemente y que, al mismo tiempo, introduzca válidamente en el juicio oral aquellos datos que consten en el expediente.

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

2. PERSONAS QUE INTERVIENEN EN EL EXPEDIENTE

Los distintos sujetos intervinientes en el expediente administrativo han de incorporarse al juicio oral teniendo presente la dualidad de conceptos establecida en la LECrim., esto es, partiendo de la tradicional distinción entre testigos y peritos según hubiesen tenido conocimiento de los hechos respecto de los cuales declarasen con anterioridad al proceso o bien con ocasión del proceso mismo.

En contraposición con aquello que establece el artículo 370 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (relativo, dentro de la actividad pericial, al examen del testigo sobre las preguntas admitidas)[7], cuyo apartado cuarto dispone que «Cuando el testigo posea conocimientos científicos, técnicos, artísticos o prácticos sobre la materia a que se refieran los hechos del interrogatorio el tribunal admitirá las manifestaciones que en virtud de dichos conocimientos agregue el testigo a sus respuestas sobre los hechos»[8], el TS viene defendiendo un concepto de prueba pericial entendido como auxilio judicial destinado a suplir la ausencia de conocimientos científicos o culturales de los jueces y como un instrumento de ayuda para poder constatar la realidad no captable directamente por los sentidos, en claro contraste con lo que sucede tratándose de la prueba testifical o de la inspección ocular o reconocimiento judicial[9].

---

7 Ya en la exposición de motivos de la citada ley se aludía a la necesidad de «Cambiar, en la línea de la mayor claridad y flexibilidad, el modo de entender y de practicar los medios de prueba más consagrados y perennes».

8 Ni que decir tiene que se trata de una disposición susceptible de llegar a adquirir una considerable trascendencia práctica en los procesos penales por delitos fiscales de cara a la incorporación al juicio oral de determinados funcionarios de la Agencia Tributaria.

9 Véase en este sentido, y por todas, la STS de 28 de octubre de 1997, en la que se afirma que: «La pericia es, desde luego, un mero acto de investigación que, careciendo en principio de una plena virtualidad probatoria, requiere ser reproducido, en rectificación o en ratificación, en el juicio oral a través de lo que comportan los principios esenciales del proceso (oralidad, publicidad, inmediación y contradicción), a salvo los casos de prueba anticipada o preconstituida, sometida al principio de libre valoración de la prueba que demanda, prioritariamente, una conjunta valoración». Acerca de la cuestión relativa a la recusación de los peritos de Hacienda puede consultarse la STS de 18 de junio de 2014. A través del citado pronunciamiento se encarga de recordar en primer término el Alto Tribunal, en relación con el alcance de esta prueba pericial técnica de los funcionarios de Hacienda (regulada, entre otros preceptos, en el art. 15.2 del antiguo Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado mediante RD 939/1986, de 25 de abril, y en el art. 233 del RDLeg. 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores) que estos funcionarios, por su proximidad a los hechos investigados, su cualificado nivel de formación en materias contable y financiera y, en fin, por los principios constitucionales que han de inspirar su actuación, están en las mejores condiciones de hacer realidad el asesoramiento que requieren algunas formas de delincuencia. No obstante precisa a continuación el Alto Tribunal que no existe obstáculo alguno para que a estos funcionarios les sea de aplicación las normas previstas en la LECrim. para asegurar su imparcialidad. De ahí que el perito de la Agencia Tributaria sea también, en su caso, un perito recusable conforme a las previsiones recogidas en los artículos 468 y concordantes de la LECrim. Tal y como se encarga de recordar el tribunal el verdadero perito valora, con arreglo a las máximas de experiencia manejadas por un determinado saber especializado, algún hecho o circunstancia adquiridos con anterioridad por otros medios de investigación, que resulte de interés para la investigación, no informando sobre conceptos jurídicos ni resultando admisible la intromisión de un tercero en la fijación del derecho aplicable, en tanto en cuanto ello supondría una injustificada invasión del espacio funcional atribuido a quienes asumen el ejercicio de funciones jurisdiccionales. En el concreto supuesto analizado por el tribunal los recurrentes denunciaron que quienes declararon en el

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

¿Cómo han de incorporarse al juicio oral los distintos funcionarios de la Hacienda Pública que hubiesen intervenido en el expediente desarrollado en vía administrativa? Con carácter general aquellos funcionarios que hubiesen intervenido en el expediente para la realización de actuaciones que careciesen de toda trascendencia de cara al relato de los hechos probados en los que se fundase, en su caso, la resolución condenatoria no tienen por qué ser necesariamente llamados al juicio oral[10].

Ahora bien, tratándose de aquellos funcionarios que hubiesen efectuado actuaciones de comprobación o de investigación que constituyesen hechos esenciales o determinantes de la existencia de responsabilidad penal, estimamos que sí que habrían de ser traídos a juicio como testigos, al objeto de poder ser interrogados sobre las actuaciones desarrolladas a tal efecto[11].

Por otra parte aquellos funcionarios que hubiesen intervenido en el expediente como consecuencia de la propia organización interna de la Agencia Tributaria sin desarrollar actuación material alguna de comprobación (caso, por ejemplo, del inspector-jefe que prestase su conformidad a lo realizado por un actuario de su equipo) no habrían de intervenir en el juicio, al resultar su presencia innecesaria. Y, por lo que respecta a los funcionarios que hubiesen emitido el informe final del procedimiento de inspección en el que se incorporasen, entre otras actuaciones, juicios de valor, aplicación de normas jurídicas, reglas de la experiencia o la determinación de la existencia de una eventual cuota defraudada, dos serían las posibles alternativas.

En primer lugar, si dicho funcionario hubiese practicado asimismo actuaciones de comprobación material de hechos, dado que, al amparo de lo establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil, estaríamos en presencia de un «perito-testigo», creemos que habría de ser llamado a juicio, con la finalidad de que pudiera ser interrogado, no ya solo sobre los hechos que hubiesen sido comprobados directamente por él, sino también sobre el criterio que, a su juicio, habría de seguirse en relación con los mismos. Ahora bien, no habiéndose llevado a cabo actuación alguna por parte de la Inspección, sería suficiente con hacerles comparecer en el plenario como peritos a los efectos de que se ratificasen en los informes elaborados[12].

---

juicio eran el mismo equipo de funcionarios que participó en el expediente administrativo e investigó la posible infracción delictiva. Y a tal efecto concluye el tribunal que la defensa de los acusados no promovió en ningún momento la recusación de dichos peritos. No obstante recuerda el tribunal que ya en su Sentencia 13/2006, de 20 de enero, quedó recogida la diferenciación que cabe apreciar entre el significado de una verdadera prueba pericial –que podía presentar problemas de imparcialidad cuando se asume por el mismo funcionario actuante en la Administración tributaria– y la simple ratificación de los hechos constatados en las actas de la Inspección tributaria.

10 Este sería el caso, por ejemplo, del agente tributario que emitiese una diligencia de notificación o de constancia que fuese incorporada al expediente.

11 Así sucedería respecto del inspector o del subinspector actuante, o incluso de ambos en el supuesto de que formasen parte del mismo equipo habiendo llevado a cabo cada uno de ellos actuaciones de carácter diverso. Y ello a pesar de que, en el supuesto de que acudiese uno solo, pudiera surgir la obligación de tener que actuar como testigo de referencia.

12 Así sucedería, por ejemplo, tratándose de los integrantes de la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública o de aquellos otros funcionarios que formasen parte de las Unidades Especiales de Auxilio Judicial los cuales, una vez recibido el expediente completo de la unidad de inspección actuante, proceden a emitir un informe relativo a si existen o no indicios de delito para, en su caso, remitirlo al Ministerio Fiscal. Acerca de las actua-

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

En definitiva, y a la luz de este conjunto de apreciaciones, cabe estimar que habrían de ser llamados a juicio oral todos aquellos funcionarios que hubieran realizado actuaciones susceptibles de quedar recogidas en el relato de hechos probados de la sentencia de que se trate, de cara a poder fundamentar la condena.

Como es lógico, en todos aquellos casos en los que un funcionario de Hacienda intervenga como perito ante el órgano jurisdiccional de que se trate habrá de hacerlo con total imparcialidad y sin que, por el mero hecho del ejercicio de su función pública, adquiera un menor valor su pericia, al margen de que se pueda intentar y justificar en tiempo y forma su tacha[13]. Y, a este respecto, no parece que la cualidad de funcionario público que ostentan aquellos inspectores de Hacienda que actúen como peritos en un supuesto de delito fiscal constituya causa de recusación o determine la pérdida de imparcialidad[14].

Tal y como señala el artículo 849 de la LECrim., estos dictámenes periciales a los que nos referimos adquieren el carácter de documento auténtico a efectos de poder fundamentar la eventual interposición del recurso de casación. Incluso en ocasiones los propios tribunales de justicia les han

---

ciones que han de llevar a cabo estos funcionarios véase lo establecido en la Resolución de la AEAT de 17 de febrero de 1998, por la que se modificó la estructura de determinados servicios, atribuyéndose competencias a la Inspección de los Tributos en materia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

13 Véase a este respecto, entre otras, la STS de 28 de marzo de 2001, en la que se afirma lo siguiente: «La imparcialidad de los peritos judiciales informantes viene determinada por su condición de funcionarios públicos cuya actuación debe estar dirigida a servir con objetividad los intereses generales. La admisión como perito de un inspector de Finanzas del Estado en un delito fiscal no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo precisamente a que, como funcionario público, debe servir con objetividad los intereses generales sin perjuicio, obviamente, del derecho de la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Público. La vinculación laboral de los funcionarios públicos con el Estado que ejercita el *ius puniendi* o con un sector concreto de la Administración pública que gestiona los intereses generales afectados por la acción delictiva concreta que se enjuicie (sea la protección de la naturaleza en un delito ambiental, la sanitaria en un delito contra la salud pública o la fiscal en un delito contra la Hacienda Pública) no genera, en absoluto, interés personal en la causa ni inhabilita a los funcionarios técnicos especializados para actuar como peritos objetivos e imparciales a propuesta del Ministerio Fiscal, que promueve el interés público tutelado por la ley. Todo ello sin perjuicio, obviamente, de la necesidad de que el dictamen se someta al procedente debate contradictorio y a la debida valoración judicial conforme a las reglas de la sana crítica, pudiendo en todo caso la parte acusada proponer los dictámenes alternativos que estime procedentes». Ya con anterioridad se había manifestado el Alto Tribunal en parecidos términos en sus Sentencias de 30 de abril de 1999 y de 6 de noviembre de 2000.

14 Recuérdese a este respecto que, en relación con la recusación, la LECrim. regula, además de las causas, el procedimiento que deba seguirse al respecto y, especialmente, el momento en el que ha de tener lugar la recusación. A tal efecto dedica sus artículos 662 y 723. De conformidad con el primero de ellos «La recusación se hará dentro de los tres días siguientes al de la entrega al recusante de la lista que contenga el nombre del recusado». Ahora bien, no resulta suficiente con hacer constar en el escrito de defensa la no procedencia de la práctica de la prueba pericial solicitada y su consiguiente inadmisión por ser parte el Estado en el procedimiento, sino que se hace necesaria la recusación expresa a aquellos peritos por los trámites que establecen los artículos 662 y 723 de la citada ley y en el tiempo que medie desde la admisión de las pruebas propuestas hasta la apertura de las sesiones. Y, debido precisamente a ello, la eventual solicitud de recusación en el mismo instante del inicio de la prueba pericial planteada por las partes habría de estimarse extemporánea. En efecto, no resultaría admisible tratar de oponerse al valor de lo expuesto por el perito en el juicio oral alegándose la falta de imparcialidad del mismo por parte de quien ni tan siquiera hubiera intentado en el momento legalmente establecido la recusación del perito.

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

otorgado el carácter de prueba documental, no ya solo de cara a poder justificar la interposición de un eventual recurso de casación, sino a todos los efectos. Así, por ejemplo, afirmó la Audiencia Provincial de Córdoba en su Sentencia de 16 de octubre de 2000 que: «Las actas de la Inspección de Tributos o los informes practicados por funcionarios de la Inspección comisionados por el juez de instrucción no deben ser considerados como informes periciales [...] La prueba pericial presupone que el tribunal carece de conocimientos especiales requeridos para la comprensión de los hechos que son objeto del proceso. La suma cuya elusión constituye la infracción del deber fiscal que da lugar a la tipicidad del delito fiscal no constituye un hecho, ya que no puede ser percibida por los sentidos tal suma [...] Convertir un informe de funcionarios de Hacienda o un acta de inspección en una pericia implica convertir una cuestión de derecho en una cuestión de hecho. Tales actas o informes solo servirán para acreditar hechos fiscalmente relevantes, pero para determinar su significación jurídica»[15].

Otra de las principales cuestiones susceptibles de llegar a plantearse a la luz de la valoración del expediente elaborado por la Agencia Tributaria dentro del ámbito de la prueba es la relativa a la eventual incidencia probatoria que pueda llegar a adquirir la existencia de defectos o de vicios en la tramitación administrativa de dicho expediente. ¿Cabría la posibilidad de proyectar en el presente caso sobre el ámbito penal el régimen de irregularidades o de invalidez de los actos administrativos que establece la legislación tributaria? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. Y es que en ningún caso la concurrencia de cualquier defecto de tramitación deberá suponer el rechazo total del expediente en la vía penal, esto es, su no incorporación a autos, de manera que no pueda ser tomado en consideración por el juzgador a la hora de dictar sentencia[16].

---

15 Añade asimismo la Audiencia Provincial de Córdoba en la citada Sentencia de 16 de octubre de 2000 que: «[...] Tampoco reviste carácter pericial el acta de inspección o el informe de los funcionarios de Hacienda respecto de las operaciones matemáticas o aritméticas necesarias para la determinación de la deuda mediante la aplicación del tipo de gravamen sobre la base liquidable [...] En este aspecto de las actas o informes tampoco cabe admitir un informe pericial, dado que los conocimientos matemáticos o aritméticos no deben ser ajenos a un jurista, y allí donde estas operaciones de suma, resta y establecimiento de porcentajes sean necesarias no existirán razones para recurrir a ningún perito matemático».

16 Como es lógico lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que, al amparo de la teoría general del Derecho Procesal Penal elaborada en relación con la prueba ilícita, no surta efecto como tal prueba todo acto que haya sido practicado vulnerándose los derechos o las libertades fundamentales, así como aquel otro que derive o que guarde conexión causal con el acto ilícito inicial. Téngase presente además que, tal y como se encargó de precisar el TS en su Sentencia de 3 de julio de 1999, no constituyen actos ilícitos los obtenidos aplicando un precepto que resulte posteriormente declarado inconstitucional por meros motivos de carácter formal. Como seguramente se recordará la citada sentencia fue dictada a la luz de las alegaciones efectuadas en casación por el recurrente en el sentido de que, habiéndose declarado inconstitucional el artículo 111.3 de la antigua LGT de 1963 mediante STC de 28 de junio de 1994, las pruebas obtenidas mediante la aplicación del citado precepto habrían de devenir nulas de pleno derecho ya que, a juicio del intérprete supremo de nuestra Constitución, el citado precepto infringía los artículos 9.3 y 134.2 de la Norma Fundamental; y, dado que en el citado artículo 93 de la CE se garantizan los principios de legalidad y de seguridad jurídica (comprendidos entre las garantías de los arts. 24 y 25 CE), toda la prueba derivada de dicha indebida aplicación quedaba nula y sin efecto. En palabras del TC «La Sentencia 195/1994, en efecto, se limitó a decretar la inconstitucionalidad del párrafo tercero introducido en el artículo 111 de la Ley General Tributaria por afectar a la seguridad jurídica que se garantiza en el artículo 9.3 de la Constitución, al exceder de las cuestiones de carácter meramente presupuestario que se señala en el artículo 134.2 de la misma. En el caso los requerimientos se hicieron de acuerdo con la normativa en vigor al hacerlos y que pronto se reintrodujo tras la cita de la Sentencia del Tribunal Constitucional en un apartado tercero del artículo 11, si bien reformado y

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

Analicemos a continuación la determinación del instante procesal en el que se ha de intentar hacer valer cualquier eventual incidencia que pueda llegar a producirse en relación con la prueba que se plantee. Como seguramente se recordará declaró inicialmente el TS mediante Auto de 18 de junio de 1992 que es la propia ley la que se encarga de ubicar la cuestión en una determinada fase. A tal efecto dispone el artículo 793.2 de la LECrim. que: «El juicio oral comenzará con la lectura por el Secretario de los escritos de acusación y defensa. Seguidamente, a instancia de parte –acaso también de oficio– el juez o tribunal abrirá el turno de intervenciones para que puedan las partes exponer lo que estimen oportuno acerca de la competencia del órgano judicial, vulneración de algún derecho fundamental, etc.». Se persigue así, tratándose del procedimiento abreviado, la consecución de una mayor celeridad y concentración. Téngase presente además que, por lo que respecta al juicio oral, tiene lugar la inclusión de una especie de audiencia preliminar que responde igualmente a los principios de concentración y oralidad[17].

Con posterioridad, sin embargo, mediante Auto de 3 de febrero de 1993, precisó el Alto Tribunal que el trámite regulado en el citado precepto no presenta un carácter preclusivo. En palabras del tribunal: «Esa audiencia preliminar es el camino más idóneo y general para depurar una serie de cuestiones que, de no resolverse previamente, enturbiarían, y a veces gravemente, el posterior desarrollo del proceso y una pérdida no razonable de tiempo y de esfuerzos». De este modo se apuntaba por parte del TS que, a pesar de que la decisión acerca de la posible vulneración de los derechos fundamentales pudiera adoptarse y fundamentarse, tratándose del procedimiento abreviado, y con motivo de la iniciación de la vista oral, resultaría adecuado a lo establecido en el artículo 793.2 de la LECrim. aplazar la decisión o, al menos, su fundamentación hasta el instante en el que se dicte la sentencia, siempre y cuando existan razones objetivas suficientes para ello y se cumpla debidamente la exigencia de contradicción.

Desde nuestro punto de vista la adopción de este último criterio resulta acertada. Piénsese que la vulneración de un derecho fundamental constituye una de las principales razones de ser de ese incidente previo, no obligando en ningún momento el citado artículo 793.2 de la LECrim. a pronunciarse sobre el fondo de la cuestión en ese instante previo. Lo que exige dicho precepto es que se resuelva en el acto aquello que se estime procedente acordándose, en cuanto a la fundamentación, ese aplazamiento para la sentencia final con base en argumentos justificativos dados para ello[18].

---

con lenguaje más preciso, por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que nuevamente reformaba la Ley General Tributaria. No fue en modo alguno razón para decidir la inconstitucionalidad del precepto que el mismo afectara al derecho a la intimidad personal que garantiza el artículo 18 de la Constitución, y así el texto de 1995 vuelve a incluir que la investigación en actuaciones de comprobación o inspección realizadas para regularizar situaciones tributarias pueda afectar al origen y destino de los cheques u otras órdenes de pago [...] Por tanto la alegada inconstitucionalidad no está relacionada con la violentación de derechos o libertades fundamentales que, según el artículo 111 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, determina la invalidez de las pruebas que directa o indirectamente de esas violaciones se derivan».

17 En cierta medida lo que se pretende no es sino acumular en dicho debate previo una serie de cuestiones que dentro del proceso ordinario daban lugar a incidencias sucesivas en virtud de las cuales terminaba prologándose de manera excesiva la duración del proceso.

18 Así sucedería, por ejemplo, si durante el desarrollo de la vista oral se aportasen o se reprodujesen pruebas que resultasen esclarecedoras a este respecto.

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

III. PECULIARIDADES DERIVADAS DE LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN LOS SUPUESTOS DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN INDIRECTA

Como es sabido la estimación indirecta constituye uno de los métodos de determinación de la base imponible previstos al efecto, siendo objeto de regulación en los artículos 47, 50 y 51 de la LGT.

La aplicación del citado método de estimación de la base imponible se caracteriza por el hecho de que no tiene lugar la utilización exclusiva de datos externos al contribuyente. Nos hallamos por tanto ante un régimen de carácter subsidiario cuya aplicación procede únicamente en aquellos supuestos en los que la Administración no puede conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles por las causas legalmente previstas. Así lo establece el artículo 53.1 de la LGT 2003, a cuyo tenor:

> «1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas; b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora; c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales; d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos». Dicha estimación habrá de aproximarse lo más posible al rendimiento neto que se habría fijado en caso de que se hubiese acudido al régimen normal de determinación[19].

¿Y cuáles son estos métodos de determinación indirecta de bases imponibles fundamentados en presunciones establecidas por la ley? Al amparo de lo establecido por el artículo 53.2 de la Ley 58/2003 cabe aludir a la existencia de diversos métodos, pudiendo determinarse las bases o rendimientos mediante la aplicación de cualquiera de ellos o de varios de los mismos conjuntamente. Señala concretamente el citado precepto que:

> «2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:
>
> a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
>
> b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

[19] Ni que decir tiene que dicha circunstancia adquiere una especial relevancia en el ámbito del Derecho Penal. Y ello debido a que no se está hablando en el presente caso de rendimientos reales, sino de rendimientos aproximados, los cuales estarán más o menos próximos a la realidad en función de que se utilice uno u otro de los métodos previstos al efecto.

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

c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes».

Adviértase, por tanto, que se trata de un método fundamentado en la aplicación de una serie de presunciones que, en ocasiones, no encuentran un encaje directo dentro del proceso penal de cara a su admisión con los requisitos de validez exigibles por el ordenamiento penal a las pruebas indirectas.

Por otra parte, de cara a la aplicación del citado método, la Inspección tributaria ha de seguir el procedimiento previsto en el artículo 158 de la LGT, de conformidad con el cual:

«1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre: a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta; b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario; c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas; d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

2. La aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.

3. Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes:

a) Los signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva, que se utilizarán preferentemente tratándose de obligados tributarios que hayan renunciado a dicho método. No obstante, si la Inspección acredita la existencia de rendimientos o cuotas procedentes de la actividad económica por un importe superior, será este último el que se considere a efectos de la regularización.

b) Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.

Podrán utilizarse datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado en los que disponga de información que se considere suficiente y fiable. En especial, podrá utilizarse información correspondiente al momento de desarrollo de la actuación inspectora, que podrá considerarse aplicable a los ejercicios anteriores, salvo que se justifique y cuantifique, por la Inspección o por el obligado tributario, que procede efectuar ajustes en dichos datos.

Cuando este método se aplique a la cuantificación de operaciones de características homogéneas del obligado tributario y este no aporte información al respecto, aporte información incorrecta o insuficiente o se descubra la existencia de incorrecciones reiteradas en una muestra de dichas operaciones, la inspección de los tributos podrá regularizarlas por

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

muestreo. En estos casos, podrá aplicarse el promedio que resulta de la muestra a la totalidad de las operaciones del periodo comprobado, salvo que el obligado tributario acredite la existencia de causas específicas que justifiquen la improcedencia de dicha proporción.

c) Los datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, y que se refieran al periodo objeto de regularización. En este caso se identificará la fuente de los estudios, a efectos de que el obligado tributario pueda argumentar lo que considere adecuado a su derecho en relación con los mismos.

d) Los datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año. En este caso, la Inspección deberá identificar la muestra elegida, de forma que se garantice su adecuación a las características del obligado tributario, y señalar el Registro Público o fuente de la que se obtuvieron los datos. En caso de que los datos utilizados procedan de la propia Administración tributaria, la muestra se realizará de conformidad con lo dispuesto reglamentariamente.

4. En caso de imposición directa, se podrá determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad. La estimación indirecta puede referirse únicamente a las ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados. Asimismo, puede referirse únicamente a las compras y gastos cuando las ventas y prestaciones resulten suficientemente acreditadas.

En caso de imposición sobre el consumo, se podrá determinar por el método de estimación indirecta la base y la cuota repercutida, la cuota que se estima soportada y deducible o ambos importes. La cuota que se estima soportada y deducible se calculará estimando las cuotas que corresponderían a los bienes y servicios que serían normalmente necesarios para la obtención de las ventas o prestaciones correspondientes, pero solo en la cuantía en la que se aprecie que se ha repercutido el impuesto y que este ha sido soportado efectivamente por el obligado tributario. Si la Administración tributaria no dispone de información que le permita apreciar la repercusión de las cuotas, corresponderá al obligado tributario aportar la información que permita identificar a las personas o entidades que le repercutieron el impuesto y calcular su importe.

Ningún gasto o cuota soportada correspondiente a un ejercicio regularizado por medio de estimación indirecta podrá ser objeto de deducción en un ejercicio distinto.

5. En el caso de tributos con periodos de liquidación inferior al año, la cuota estimada por la Inspección de forma anual se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justifique que procede un reparto temporal diferente»[20].

[20] La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, procedió a otorgar nueva redacción al apartado tercero de este artículo 158 de la LGT, añadiendo además los apartados cuarto y quinto del citado precepto. A la luz de la citada reforma se señalaron

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

Adviértase en todo caso que este conjunto de requisitos se encuentran dirigidos a la Administración, no al juez. En consecuencia no obligan a este último, con independencia de que pueda servirse de ellos como instrumento interpretativo de gran valor. Lo que sí será competencia exclusiva de los tribunales de justicia será la cuota defraudada, debiendo procederse por tanto a fijar y a liquidar el importe de la defraudación mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, si bien de conformidad con las reglas de valoración de la prueba propias del Derecho Penal[21].

Así las cosas el juez de lo penal habrá de apreciar la aplicación o no del régimen de estimación indirecta determinando, en su caso, la cuota defraudada sin esperar a su determinación por los Tribunales Económico-Administrativos y por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

¿Y cómo habrán de ser interpretadas a tal efecto aquellas presunciones contenidas en la legislación tributaria? ¿Cabría la posibilidad de trasladar plenamente las mismas al ámbito del Derecho Penal? A nuestro juicio la respuesta a esta cuestión ha de ser necesariamente negativa. Téngase presente que, si bien el artículo 305 del Código Penal constituye una especie de «ley penal en blanco» respecto a la relación tributaria y a las normas que llevan a concretar la cuantía de lo defraudado, ello únicamente implica que parte de sus contenidos se encuentran fuera del Código Penal y, más precisamente, en el ordenamiento tributario. Ahora bien ha de ser en todo caso el juez penal el encargado de estimar probados aquellos presupuestos fácticos que conlleva la aplicación de dicha normativa, correspondiendo igualmente a aquel su aplicación, una vez resulten probados los hechos de que se trate[22].

---

las fuentes de las que pueden proceder los datos a utilizar en la estimación indirecta, a saber: de los signos, índices y módulos si el obligado pudo haberse aplicado el método de estimación objetiva; de la propia empresa; de estudios estadísticos o de una muestra efectuada por la Inspección. Con carácter adicional se precisó que la estimación indirecta puede aplicarse solo a las ventas e ingresos, solo a las compras y gastos, o a ambos simultáneamente, atendiendo a los datos ocultados o inexistentes.

21 Así lo tiene declarado el TS, entre otras, en sus Sentencias de 5 de diciembre de 2002, 6 de noviembre de 2000, 9 de marzo de 1993, 9 de febrero de 1991 y 27 de diciembre de 1990. En todas ellas se señala que la determinación de la cuota defraudada se configura como una cuestión prejudicial de naturaleza administrativo-tributaria que ha de ser resuelta por el propio órgano jurisdiccional penal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Ahora bien nada impide que, a tal efecto, el órgano jurisdiccional pueda contar con el informe o dictamen técnico de la Inspección tributaria, que no fija ni determina la cuota tributaria, constituyendo únicamente un elemento probatorio más que ha de ser valorado racionalmente por el tribunal. En parecidos términos se pronunció el Alto Tribunal en su Sentencia de 16 de mayo de 2002, al declarar lo siguiente: «La determinación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el artículo 305 del Código Penal [...] constituye, en principio, una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa de carácter no devolutivo, que avoca para sí el órgano jurisdiccional penal y la resuelve atemperándose, en lo sustantivo, a las reglas del Derecho Administrativo-Fiscal (arts. 3 y 7 de la LECrim. y 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial), pero con estricta sujeción en los aspectos fácticos o probatorios a los principios constitucionales del proceso penal (SSTS 274/1996, de 20 de mayo, y 2486/2001, de 21 de diciembre. Hay que separar nítidamente esos dos aspectos sustantivo y procesal. En el primero, el juez penal ha de ajustarse a la normativa fiscal; en el segundo ha de someterse de modo estricto, como en cualquier otra materia, a las normas y jurisprudencia que regulan los requisitos de la prueba para que se pueda considerar de cargo y servir de fundamento a una condena penal. El objeto del proceso penal es un hecho y no una determinada figura delictiva».

22 A este respecto conviene tener presente que las garantías constitucionales relativas a aquello que deba ser probado y a la prueba en sí son distintas en relación con los diferentes elementos del delito. No obstante habrá de concurrir en

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

Tradicionalmente han venido estableciéndose diversos criterios al objeto de tratar de compatibilizar la aplicación del principio de la presunción de inocencia con la aplicación del método de estimación indirecta en tanto en cuanto, como ya se ha indicado, este último método de determinación de la base imponible únicamente proporciona un conocimiento probable de la base imponible y de la deuda tributaria.

Al amparo del primero de estos criterios se estima que el régimen de estimación indirecta de la base imponible no solo implica la utilización de los llamados métodos indiciarios consistentes en la aplicación de módulos o signos de carácter estadístico, sino que conlleva igualmente una aproximación a la realidad concreta del caso mediante el desarrollo de diversas actuaciones destinadas a proporcionar una probabilidad en el conocimiento de las cifras investigadas próxima a la certeza[23].

En segundo término, se considera que el carácter meramente indiciario que contribuye a configurar el régimen de estimación indirecta de la base imponible no excluye que, a través de su utilización, pueda llegar a desvirtuarse la presunción de inocencia, máxime si tenemos en cuenta que, dentro del ámbito procesal penal, la misma podría llegar a decaer como consecuencia de la práctica de diversas pruebas indiciarias[24].

Este carácter indiciario del régimen de estimación indirecta ha de ser ponderado con prudencia, ante la duda de tomar en consideración la menor cantidad. Y, finalmente, conviene no olvidar la rela-

---

el juez de lo penal el convencimiento al que se refiere el artículo 741 de la LECrim. Y ello con independencia de que a dicho convencimiento pueda llegarse igualmente a través de las pruebas indiciarias, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos al efecto por el TC, entre otras, en sus Sentencias 62/1994, 182/1995, 24/1997 y 68/1998, así como en las SSTS de 15 de noviembre de 1999 y de 26 de enero, 26 de febrero y 16 de octubre de 1998. En todos estos pronunciamientos se pone de manifiesto que no existe ningún inconveniente legal o argumental que impida aplicar el sistema de la prueba indirecta o indiciaria de cara a determinar aquellos hechos que puedan constituir la base de un delito contra la Hacienda Pública. Recuérdese además que la prueba de indicios se encuentra admitida para anular los efectos derivados de la aplicación del principio constitucional de presunción de inocencia.

23 Entre estas actuaciones se sitúa, por ejemplo, la utilización de los datos declarados por terceras personas a través del modelo 347.

24 Véase, en este sentido, lo declarado por el TS en su Sentencia de 26 de diciembre de 2001, en la que se llegó a poner en tela de juicio el hecho de que las normas tributarias reguladoras de la estimación indirecta tengan el carácter de verdaderas normas sustantivas que deban ser observadas en la aplicación de la norma penal. A juicio del Alto Tribunal «La eventual infracción de aquellos preceptos –se estaba refiriendo el tribunal a los artículos de la, por aquel entonces vigente, LGT de 1963 reguladores de la estimación indirecta– podría dar lugar, en su caso, a una impugnación de las conclusiones a que hubiese llegado la Administración en la fijación de las bases y cuotas tributarias. Esto quiere decir que la infracción de tales preceptos, si se hubiese producido, podría servir de base a una impugnación de los hechos declarados probados pero no para combatir la calificación jurídica de los mismos». De este modo el tribunal vino a apreciar la atenuante de confesión establecida en el artículo 21.4 del Código Penal cuando se hubiera comunicado a la Administración tributaria o a las autoridades competentes el incumplimiento de las obligaciones fiscales sin que se reunieran los requisitos para que pudiera apreciarse la regularización establecida en el artículo 305.4 del citado Código. Y, a tal efecto, se estimó que la solicitud de aplazamiento presentada por el acusado antes de que tuviera conocimiento formal de las actuaciones penales facilitaba, a partir de la presentación de la solicitud, la investigación y persecución judicial de los hechos. En esta misma línea se sitúa la STS de 20 de junio de 2006.

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

tiva inseguridad que proporciona todo conocimiento fundamentado en la mera existencia de indicios. En este sentido es indudable que la aplicación del método de estimación indirecta conlleva una cierta imprecisión en lo que respecta a las cifras a las que ascienden las deudas tributarias no ingresadas.

Recapitulando, de cara al cálculo de la cuota tributaria defraudada resulta perfectamente admisible el recurso al sistema de estimación indirecta para la determinación de la base imponible. Y ello sin perjuicio de que, en determinados supuestos, y como consecuencia de la estricta aplicación de los criterios penales establecidos al efecto, no resulte posible tomar en consideración la totalidad de la cantidad determinada como defraudada por la Administración tributaria mediante la aplicación de la normativa fiscal, sino únicamente una parte de la misma, a saber, aquella que se corresponde con las exigencias derivadas del derecho fundamental a la presunción de inocencia.

Ahora bien debe reconocerse que la aplicación de este criterio puede llegar a provocar que, desde un punto de vista estrictamente económico, un determinado sujeto resulte beneficiado por el hecho de que su actuación sea constitutiva de delito, frente a la liquidación que habría de girársele en el supuesto de que se continuase con la deuda tributaria en la vía administrativa. Pensemos por ejemplo en aquellos supuestos en los que, aplicándose las presunciones configuradoras de la estimación indirecta previstas en la normativa tributaria, se alcanza una determinada cuota (cantidad esta que habría de ser mantenida tanto por los tribunales económico-administrativos como por la jurisdicción contencioso-administrativa en el supuesto de que no constituyese delito fiscal), continuándose con el procedimiento administrativo para su liquidación y recaudación. En cambio, si ese mismo supuesto pasase a la jurisdicción penal por ser constitutivo de delito, podría llegar a suceder que no se tuviesen en cuenta algunas de las presunciones fiscales, alcanzándose así una cuota defraudada inferior.

¿Y cuál es la razón de ser por la que se origina esta contradicción? El error del sistema viene motivado por el hecho de que la jurisdicción penal traspasa sin más la cuota defraudada determinada a los efectos de lo establecido en el artículo 305 del Código Penal a la cantidad que corresponde indemnizar como responsabilidad civil derivada de la comisión del delito. De este modo termina originándose una situación en la que, paradójicamente, la Agencia Tributaria no resulta reintegrada de la totalidad del daño causado con la comisión del delito, esto es, del importe de la deuda tributaria que resultaría de aplicar en sentido estricto la normativa tributaria.

¿Qué alternativas cabría adoptar para solventar esta situación paradójica? *A priori* una posibilidad sería defender que la cantidad defraudada superior a 120.000 euros prevista en el artículo 305 del Código Penal representa una auténtica condición objetiva de punibilidad y no un elemento integrante del tipo. Así las cosas el juez penal, a la hora de entrar a apreciar la existencia de delito y, en su caso, fundamentar una sentencia condenatoria, no tendría por qué llegar a una determinación exacta de la cuota tributaria defraudada. Sería suficiente con que, aplicando la normativa reguladora de la valoración de la prueba en el proceso penal de acuerdo con lo previsto en las exigencias del derecho a la presunción de inocencia, se llegara al convencimiento de que, sin lugar a dudas, se defraudó una cantidad superior a 120.000 euros, de manera que, una vez comprobada la comisión del delito, pudiera pasarse a la determinación de la responsabilidad civil sin tener que aplicar estrictamente la normativa penal. Por el contrario, si lo que se deseara fuese reparar efectivamente el daño causado, podría determinarse en dicho momento

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

de forma exacta la cuota tributaria resultante aplicando exclusivamente la normativa tributaria y, en concreto, el régimen de estimación indirecta previsto en ella sin ningún tipo de limitación.

Una segunda alternativa (susceptible de emplearse asimismo de cara a hacer frente a diversas cuestiones relativas a la ejecución de sentencias) podría consistir en defender la reserva a la Administración, tras haberse dictado la sentencia penal condenatoria, del trámite liquidatorio de la cuota tributaria que estuviese pendiente de pago.

De este modo habría que concluir que resulta improcedente la declaración de responsabilidad civil en aquella sentencia penal que sancione la comisión del delito fiscal[25]. Y ello sobre la base, en primer lugar, de considerar que la Administración se encuentra suficientemente dotada de los instrumentos jurídicos necesarios para hacer efectiva la deuda, gozando además de una especial protección que hace innecesaria la intervención judicial de cara a proceder por vía ejecutiva contra el patrimonio de los deudores[26]. En segundo término, podría argumentarse en defensa de dicha interpretación que las potestades tributarias de la Administración presentan un carácter indisponible, de manera que si se admitiese el régimen de renuncia por reserva de las acciones para reparar el daño que establece el artículo 112 de la LECrim. se estaría reconociendo a la Administración una facultad dispositiva sobre el procedimiento a seguir de cara a hacer efectivo el crédito tributario, lo que no resulta congruente con la naturaleza del mismo ni con las potestades de gestión y recaudación de las que dispone aquella.

A mayor abundamiento habría que tener presente que el responsable del delito no tiene por qué coincidir necesariamente con el obligado tributario. Así las cosas, mientras la indemnización recae sobre el responsable del delito, la deuda tributaria pesa sobre el contribuyente, esto es, sobre el sujeto titular de la capacidad económica. Y, en el supuesto de que se admitiese el desplazamiento de la deuda hacia el responsable criminal, podría terminar produciéndose una vulneración del principio de capacidad contributiva, en tanto en cuanto la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas terminaría recayendo sobre aquel sujeto que incurre en la conducta delictiva, liberándose en cambio de dicha obligación de contribuir a quien, al amparo de lo establecido por la norma tributaria, se encuentra obligado a ello.

Desde nuestro punto de vista, si se admitiese la determinación y ejecución de la cuota tributaria por la jurisdicción penal se estaría ignorando la propia evolución del Derecho en general y del Derecho Financiero y Tributario, en particular, cuyo nacimiento responde a la necesidad de dotar al Estado y a la Administración de unos mecanismos e instrumentos eficaces para llevar a cabo su actuación en aquellos supuestos en los que tiene lugar el ejercicio de su potestad de *imperium* una de cuyas principales manifestaciones lo es la potestad tributaria[27].

---

25 De esta opinión se muestra partidario, entre otros, Simón Acosta, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 115 y ss.

26 En efecto, cabría estimar que falta la ratio que justifique la extensión de la competencia del juez penal a cuestiones de carácter meramente civil.

27 Como es sobradamente conocido el Derecho Público surge a la luz de la insuficiencia del Derecho Privado de cara a poder regular las relaciones jurídicas existentes entre el Estado y los particulares, tanto desde un punto de vista material

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

Por otra parte, la autotutela ejecutiva o la ejecutoriedad de los actos de las Administraciones públicas establecida en nuestro ordenamiento jurídico posibilita a estas la ejecución de sus actos administrativos por sus propios medios sin necesidad de tener que acudir a la vía judicial. No cabe aludir a la existencia de una justificación suficiente que permita excepcionar la aplicación de dicho principio. Y el hecho de que exista una responsabilidad penal por los mismos hechos que dan origen al surgimiento de la deuda no tiene por qué resultar incompatible con el mismo.

En este sentido la negativa adoptada por los juzgados y tribunales del orden penal a aplicar la normativa tributaria en toda su extensión y efectos representa un grave perjuicio para la Hacienda Pública carente de toda fundamentación. De hecho, en determinados supuestos termina resultando económicamente más beneficioso que los hechos sean constitutivos de delito fiscal frente a su liquidación y exigencia en vía administrativa. Y, a mayor abundamiento, la Administración tributaria no termina obteniendo una reparación total del daño causado con motivo de la comisión delictiva, la cual habría de concretarse en la determinación del importe de la deuda tributaria calculada conforme a la normativa fiscal[28].

Con carácter general resulta posible aludir a la existencia de una excepción legal a la íntegra ejecución judicial de los pronunciamientos de la sentencia, posibilitándose así que el Estado acuda a la vía administrativa de apremio para el cobro de las costas tasadas a su favor en cualquier tipo de procesos incluidos los penales, y a pesar de que el pronunciamiento de costas constituye uno de los pronunciamientos económicos de la sentencia. Nos estamos refiriendo al artículo 13 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas en su redacción otorgada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, y de conformidad con el cual para la exacción de las costas impuestas a particulares se ha de utilizar el procedimiento administrativo de apremio en defecto de pago voluntario.

En resumen, son los propios perjuicios que puedan llegar a producirse a la «víctima» del delito a través del cual se determine y exija la deuda en la jurisdicción penal, junto con el correlativo enriquecimiento que pueda llegar a producirse en la persona del infractor penal, los facto-

---

como procedimental, encargándose aquel de dotar al Estado de una relación de primacía frente a los particulares fundamentada en el interés público que representa y que justifica tanto la adopción de una normativa específica de estas relaciones jurídicas como el desarrollo de unos procedimientos propios a través de los cuales la Administración actúa en el ejercicio de aquellas potestades que expresamente se le atribuyen. En definitiva, la deuda tributaria se establece en función del interés general, lo que explica la creación de una rama específica del Derecho a la que se le ha de permitir actuar en todo caso, cualquiera que sea la forma a través de la cual se determine la deuda. Y, a este respecto, el hecho de que los hechos en cuestión sean constitutivos de delito no debe afectar al interés general que representa el crédito tributario, no justificándose de ningún modo la negativa a la aplicación de las normas específicamente previstas.

28 Como ya sabemos dicha circunstancia no se produce en los supuestos de aplicación del método de estimación indirecta. Incluso el TS tiene declarado, entre otras, en sus Sentencias de 19 de octubre de 1990, 14 de marzo y 5 de septiembre de 1991 y de 4 de marzo de 1992 que la cantidad defraudada no genera el interés de demora, a pesar de que el artículo 58 de la LGT defina este último como deuda tributaria y se haya estimado por parte del propio tribunal que presenta una naturaleza indemnizatoria y no un carácter sancionador.

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

res que aconsejan excluir de este orden jurisdiccional, no ya solo la acción para exigir el cobro de la deuda tributaria, sino también la acción para determinar o liquidar esta. Siempre que exista una responsabilidad legal en favor de la Hacienda Pública destinada a continuar con la responsabilidad tributaria, ocupándose los órganos judiciales penales de todos los aspectos relativos a la configuración de la responsabilidad de tipo penal, la Administración estará obligada a cumplir con lo prescrito por el ordenamiento jurídico público, no pudiendo elegir el procedimiento a utilizar de cara a garantizar el cobro de sus créditos.

IV. ALCANCE DE LA PRUEBA INDICIARIA

La denominada en el ordenamiento jurídico penal prueba «indirecta» o «indiciaria» (que se corresponde con la de las presunciones judiciales de la Ley de Enjuiciamiento Civil) representa un medio probatorio de gran utilidad, tanto con carácter general como, en particular, tratándose de delitos fiscales. Y es que no suele ser infrecuente que, dentro de estos últimos, la conducta defraudatoria venga precedida de la existencia de una planificación destinada a tratar de ocultar los hechos o actos defraudatorios y, en consecuencia, constitutivos de delito. A mayor abundamiento en ocasiones se trata, no ya solo de una prueba de especial trascendencia, sino de la prueba principal (y a veces única) para el averiguamiento del elemento subjetivo integrante del delito fiscal.

Siguiendo en este punto la doctrina elaborada por el TC[29] cabe afirmar que la prueba indirecta, de presunciones o de indicios constituye aquella que se dirige a tratar de demostrar la certeza de los hechos o, en su caso, partes de indicios de los que pueda inferirse la existencia de un delito y la participación del acusado, sirviéndose a tal efecto de un razonamiento fundamentado en el establecimiento de un nexo causal y lógico entre los hechos probados y aquellos que se pretende probar.

¿Y cuáles son los requisitos que han de concurrir para la validez de esta prueba de indicios? En primer lugar, se requiere que exista una pluralidad de indicios, teniendo en cuenta que el indicio aislado generalmente se presenta inconsistente y ambiguo, adquiriendo aquellos su fuerza persuasiva en su coincidencia y afinidad significativa plural. En segundo término, es necesario que dichos indicios aparezcan acreditados a través de una prueba directa y que concurra una relación de armonía o de concomitancia entre ellos, de manera tal que resulten compatibles entre sí y no se excluyan mutuamente.

Asimismo se requiere la existencia de un enlace racional y preciso entre dichos indicios o hechos base y la consecuencia probatoria que a partir de los mismos se pretenda obtener. Y, finalmente, resulta exigible el análisis de las coartadas o contraindicios que se transmutan en indicios inculpatorios cuando se acredita su inconsistencia o falsedad.

---

29 Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias 229/1988, de 1 de diciembre, y 111/1990, de 18 de junio. Igualmente el TS se ha pronunciado en parecidos términos, por ejemplo, en sus Sentencias de 17 de noviembre de 1999, 23 de octubre de 1997, 25 de abril de 1994, 7 de julio de 1993 y de 30 de octubre de 1992.

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

Pues bien, de cara a la utilización de la prueba indiciaria la valoración realizada por el tribunal habrá de figurar expresada en la sentencia, poniendo especialmente de manifiesto que no se aparta de las reglas de la lógica y que no resulta, en consecuencia, irracional o arbitraria, lo cual adquiere siempre una especial trascendencia a efectos de una posterior apelación o casación[30].

Refiriéndose al alcance de la prueba de indicios afirma Barrachina Juan[31] que dicha prueba ha de reunir ciertos requisitos al objeto de poder destruir la presunción de inocencia, los cuales se concretan en los siguientes. En primer lugar, que dichos indicios estén plenamente acreditados y que, además, sean plurales (o, con carácter excepcional, único pero de una especial fuerza acreditativa), resultando además concomitantes al hecho a probar y hallándose interrelacionados entre sí. Y, en segundo término, que a partir de dichos indicios se deduzca el hecho consecuencia, entendido como juicio de inferencia razonable, de manera que no solamente sea arbitrario o infundado, sino que además responda plenamente a las reglas de la lógica y de la experiencia. Y ello con el objetivo último de que de los hechos base acreditados termine fluyendo el dato preciso de demostración, existiendo entre ambos un enlace preciso y directo de acuerdo con las reglas del criterio humano.

Téngase presente no obstante que, en la actualidad, la ley permite incoar diligencias a partir de una mera denuncia, siendo ambos sistemas compatibles con los derechos reconocidos en el artículo 24 de nuestra Norma Fundamental. En todo caso, y a tenor de lo declarado por el TC a través, entre otras, de sus Sentencias 9/1982 y 20/1987, únicamente cuando los hechos van siendo esclarecidos en el curso de la investigación fiscal es cuando resulta posible que la acusación quede debidamente perfilada tanto fáctica como jurídicamente. Y ello especialmente cuando se plasma en los escritos de calificación o de acusación los cuales, de conformidad con lo establecido por el artículo 24 de la Constitución española (CE), no podrán ser imprecisos o insuficientes.

Pero la Administración tributaria no puede ni debe limitarse a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitir el expediente administrativo al Ministerio Fiscal sin la concurrencia de una motivación suficiente y clara acerca de la existencia de indicios racionales de criminalidad.

V. LOS TESTIGOS DE REFERENCIA

Define el TS en su Sentencia de 18 de julio de 1996 al testigo como «La persona física que, sin ser parte en el proceso, es llamada a declarar, según su experiencia personal, acerca de la existencia y naturaleza de unos hechos conocidos con anterioridad al proceso, bien por haber presenciado como testigo directo bien por haber tenido noticia de ellos por otros medios como testigo de referencia».

---

30 Téngase presente además que, en relación con esta cuestión, el TS tiene declarado que la prueba indirecta ni es subordinada ni resulta inferior a la directa, adquiriendo un carácter tan garantista como esta última. Y, por otra parte, como es sobradamente conocido, no resulta posible trasladar al ámbito penal sin más las presunciones de otras ramas del Derecho.

31 Barrachina Juan, E.: «Motivación preceptiva en la remisión de actuaciones de la Administración tributaria a la jurisdicción penal en caso de delito fiscal», *Gaceta Fiscal*, núm. 315, 2012, pág. 48.

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

Adviértase, por tanto, que el TS reconoce la existencia de dos clases de testimonios claramente diferenciadas: de una parte, el procedente del testigo directo, esto es, de aquel sujeto que ha observado y presenciado por sí mismo los hechos sobre los que va a declarar; y, de otra, el proveniente del testigo de referencia, esto es, de aquel sujeto al que le ha llegado el conocimiento de los hechos sobre los que va a declarar, no de forma directa sino por el testimonio de quien efectivamente los presenció.

Por su parte, el artículo 710 de la Ley de Enjuiciamiento Civil se refiere a los testimonios de referencia en los siguientes términos: «Los testigos expresarán la razón de su dicho y, si fueren de referencia, precisarán el origen de la noticia, designando con su nombre y apellidos, o con las señas con que fuere conocida, a la persona que se la hubiere comunicado».

Con carácter general no creemos que pueda plantearse duda alguna acerca del valor de los testimonios directos y de la posibilidad de su utilización como prueba de cargo que desvirtúe la aplicación del principio de presunción de inocencia. En cambio, sí que podría llegar a suscitar un cierto recelo la fuerza probatoria que pudiera otorgarse a los testimonios de referencia, debido precisamente a que estos últimos no tienen por objeto hechos directamente comprobados por la persona que testifica, de manera que la inmediatez del órgano jurisdiccional al practicar esta prueba no alcanza al sujeto que hubiese apreciado en primera persona los hechos controvertidos. Y es que la única prueba que podría llegar a desvirtuar la presunción de inocencia es la efectuada en el juicio oral bajo los principios de contradicción, publicidad e inmediación[32].

Lo cierto es que, sin perjuicio de su valoración, se trata de una prueba que resulta perfectamente admisible, hallándose incluso prevista en la normativa tributaria. A mayor abundamiento, este tipo de prueba puede llegar a adquirir una cierta relevancia en el ámbito de los delitos fiscales, en tanto en cuanto en ocasiones tiene lugar la intervención en el expediente administrativo de determinados sujetos que han efectuado actuaciones de comprobación material de hechos aislados y concretos, no siendo llamados al juicio oral. Pensemos, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que la unidad que está realizando actuaciones de comprobación e investigación requiere, en algún punto particular, que un actuario de otra unidad territorial distinta practique una determinada diligencia, incorporándola al expediente.

¿Qué valoración ha de otorgarse al citado medio probatorio? ¿Cabría la posibilidad de que pudiera ser utilizado como base con la finalidad de hacer frente a la aplicación del derecho constitucional a la presunción de inocencia? Como regla general tanto el TC como el TS se han pronunciado acerca de estas cuestiones partiendo de la base de que resulta posible su admisión, si bien con una cierta cautela y prudencia[33].

---

32 Ni que decir tiene, además, que se trata de una regla que rige igualmente en materia de prueba testifical.

33 También el Tribunal Europeo de Derechos Humanos procedió, en su día, a adoptar una postura de especial prudencia en relación con la idoneidad de las declaraciones de referencia como elemento probatorio suficiente para poder fundamentar la imposición de una condena penal, en tanto en cuanto aquellas suponen siempre una limitación de la posibilidad de defensa contradictoria. A tal efecto pueden consultarse, entre otras, las Sentencias de 19 de diciembre de 1990 (Caso *Delta vs. Francia)*, de 19 de febrero de 1991 (Caso *Isgró vs. Italia)*, de 26 de abril de 1991 (Caso *Asch vs. Austria)*, de 28 de agosto de 1992 (Caso *Artner vs. Austria)* y de 14 de diciembre de 1999 (Caso *A. M. vs. Italia*).

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

Así, por ejemplo, señala el intérprete supremo de nuestra Constitución en su Sentencia 209/2001, de 22 de octubre, que, como regla general, la prueba testifical de referencia constituye uno de los actos de prueba que los tribunales de la jurisdicción penal han de tomar en consideración en orden a poder fundar la condena, ya que la ley no excluye su validez y eficacia. No obstante, matiza a continuación el TC en el citado pronunciamiento que «Aunque sea un medio probatorio admisible (con la sola excepción del proceso de injurias y calumnias verbales, art. 813 de la LECrim.) y de valoración constitucionalmente permitida que, junto con otras pruebas, pueda servir de fundamento a una sentencia de condena, no significa que, por sí sola, pueda erigirse, en cualquier caso, en suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia [...] De un lado, incorporar al proceso declaraciones testificales a través de testimonios de referencia implica la elusión de la garantía constitucional de inmediación de la prueba, al impedir que el juez que ha de dictar sentencia presencie la declaración del testigo directo, privándole de la percepción y captación directa de elementos que pueden ser relevantes en orden a la valoración de su credibilidad [...] De otro, supone soslayar el derecho que asiste al acusado de interrogar al testigo directo y someter a contradicción su testimonio, que integra el derecho al proceso con todas las garantías del artículo 24.2 de la Constitución»[34].

A la luz de estas consideraciones puede advertirse, en consecuencia, que el TC califica este medio probatorio con numerosas cautelas, dando a entender que resulta poco recomendable. Y, al objeto de poder compatibilizar la posibilidad de utilizar este medio de prueba con la doctrina crítica elaborada al efecto por el TC se ha de concluir afirmando que la declaración del testigo de referencia no puede llegar a sustituir a la del testigo principal. Por el contrario, existiendo testigos presenciales el órgano judicial ha de proceder a oírlos directamente, en lugar de llamar a declarar a quienes oyeron de ellos el relato de su experiencia. Y ello con independencia de que, excepcionalmente, resulte admisible el testimonio de referencia, siempre y cuando su utilización en el proceso sea inevitable y necesaria[35].

En resumen, y al igual que sucede cuando tiene lugar la intervención de los distintos actuarios de la Agencia Tributaria en el juicio oral, el carácter restrictivo que la jurisprudencia del TC otorga a la prueba de los testigos de referencia determina que todo aquel sujeto que haya tenido una intervención directa en la comprobación material de los hechos que hubieran de ser declarados como probados para fundamentar una sentencia condenatoria deba ser llamado a las sesiones del juicio oral como testigo directo para poder ser interrogado respecto de los mismos.

VI. LA TRASCENDENCIA DE LA DECLARACIÓN DEL AUTOINCULPADO Y DEL SILENCIO DEL ACUSADO

Al objeto de poder entrar a valorar el alcance de la prueba relativa a la declaración del autoinculpado puede tomarse como punto de referencia la doctrina elaborada por el TC, entre otras, en

34 Ya con anterioridad se había pronunciado el TC en parecidos términos, entre otras, en sus Sentencias 79/1994, de 14 de marzo, 261/1994, de 3 de octubre, 35/1995, de 6 de febrero, 131/1997, de 15 de julio, 7/1999, de 8 de febrero, y 97/1999, de 31 de mayo.

35 Véase a este respecto lo declarado por el TC en su Sentencia 79/1994, en la que se señala que: «Existe una situación excepcional en los casos de imposibilidad real y efectiva de obtener la declaración del testigo directo o principal».

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

sus Sentencias de 17 de septiembre de 2001 o de 11 y 21 de marzo de 2002, en las que se declara lo siguiente: «La declaración de un coimputado es sospechosa cuando se trata de la única prueba de cargo en la medida en que el acusado, no solo tiene la obligación de decir la verdad, sino que puede callar parcial o totalmente o incluso mentir, en virtud de sus derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable reconocidos en el artículo 24.2 CE, que son garantías instrumentales del más amplio derecho a la defensa. Por ello hemos exigido al menos una mínima corroboración de las declaraciones de los coimputados, cuando dichas declaraciones son las únicas pruebas de cargo en las que se basa la sentencia condenatoria [...] ha de estar avalada por algún dato, hecho o circunstancia externa, debiendo dejar al análisis caso por caso la determinación de si dicha mínima corroboración se ha producido o no». Estima así el propio TC que se trata de la única prueba de cargo destinada a desvincular la presunción de inocencia.

Téngase presente por otra parte que, de cara a que dicha declaración del autoinculpado pueda servir de fundamento a una sentencia condenatoria, habrá de resultar avalada por algún hecho, dato o circunstancia, no siendo necesario en cambio que haya de ser avalada por otra prueba, al bastar los meros datos o hechos, a pesar de que no tengan la entidad suficiente para constituir verdaderos medios de prueba.

Por lo que respecta al silencio del acusado, se trata de un derecho constitucional, motivo por el cual no cabe que por el solo hecho de guardarse silencio pueda considerarse a dicho sujeto como culpable. Y ello no obsta para que el tribunal pueda tomar en consideración dicho silencio procediendo a su valoración como un simple indicio más junto a otros cuando, tal y como señaló el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su Sentencia de 8 de febrero de 1996, debido a las concretas circunstancias del caso y a las evidencias aducidas por la acusación, resulte esperable una respuesta del acusado que esté en situación de facilitarla[36].

VII. PRINCIPALES CUESTIONES PROCESALES SUSCEPTIBLES DE PLANTEARSE CON MOTIVO DE LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL DELITO FISCAL

1. CONSECUENCIAS DERIVADAS DE UN EVENTUAL RECHAZO A LA PRÁCTICA DE LA PRUEBA

El eventual rechazo de alguna de las pruebas propuestas por las partes se producirá cuando las mismas carezcan de relación con el objeto discutido, así como cuando versen sobre hechos que figuren ya acreditados en la causa por otros medios probatorios de carácter diverso.

Ahora bien según se trate de un proceso penal ordinario o abreviado el órgano jurisdiccional penal actuará de diversa forma a la hora de proceder a rechazar el medio de prueba propuesto por las partes.

[36] En esta misma línea se sitúa la STS de 29 de noviembre de 1997.

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

Tratándose de un procedimiento ordinario señala el artículo 659 de la LECrim. lo siguiente:

> «Devuelta que sea la causa por el ponente, el tribunal examinará las pruebas propuestas, e inmediatamente dictará auto admitiendo las que considere pertinentes y rechazando las demás.
>
> Para rechazar las propuestas por el acusador privado, habrá de ser oído el fiscal si interviniere en la causa.
>
> Contra la parte del auto admitiendo las pruebas o mandando practicar la que se hallare en el caso del párrafo tercero del artículo 657, no procederá recurso alguno.
>
> Contra la en que fuere rechazada o denegada la práctica de las diligencias de prueba podrá interponerse en su día el recurso de casación, si se prepara oportunamente con la correspondiente protesta.
>
> En el mismo auto señalará el tribunal el día en que deban comenzar las sesiones del juicio oral, teniendo en consideración la prioridad de otras causas y el tiempo que fuere preciso para las citaciones y comparecencias de los peritos y testigos».

Por su parte dispone el artículo 785 de la citada LECrim., refiriéndose en este caso al proceso penal abreviado, que: «En cuanto las actuaciones se encontraren a disposición del órgano competente para el enjuiciamiento, el juez o tribunal examinará las pruebas propuestas e inmediatamente dictará auto admitiendo las que considere pertinentes y rechazando las demás, prevendrá lo necesario para la práctica de la prueba anticipada y señalará el día en que deban comenzar las sesiones del juicio oral. En esa resolución se ordenará el libramiento de las comunicaciones que sean necesarias para asegurar la práctica de las pruebas que sean propuestas y admitidas, cuando así lo hubieren solicitado las partes»[37].

Sabido es que, en la generalidad de los casos, el derecho a la práctica de la prueba ha de ser analizado desde la perspectiva que ofrecen las garantías fundamentales y el derecho a un juicio justo, hallándose proscrita la indefensión en el artículo 24.2 de nuestra Norma Fundamental y, en definitiva, en el conjunto de los convenios internacionales incorporados a nuestro ordenamiento jurídico.

Ahora bien sin perjuicio de lo anterior, y siguiendo la doctrina elaborada en este punto por el TC, entre otras, en sus Sentencias 36/1983, de 11 de mayo, 89/1986, de 1 de julio, 22/1990, de 15

---

[37] Lo dispuesto por el citado precepto debe ser puesto además en conexión con el artículo 786.2 de la citada ley, a cuyo tenor: «El juicio oral comenzará con la lectura por el secretario de los escritos de acusación y defensa. Seguidamente, a instancia de parte, el juez o tribunal abrirá un turno de intervenciones para que puedan las partes exponer lo que estimen oportuno acerca de la competencia del órgano judicial, vulneración de algún derecho fundamental, existencia de artículos de previo pronunciamiento, causas de la suspensión del juicio oral, nulidad de actuaciones, así como sobre el contenido y finalidad de las pruebas propuestas o que se propongan para practicarse en el acto. El juez o tribunal resolverá en el mismo acto lo procedente sobre las cuestiones planteadas. Frente a la decisión adoptada no cabrá recurso alguno, sin perjuicio de la pertinente protesta y de que la cuestión pueda ser reproducida, en su caso, en el recurso frente a la sentencia».

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

de febrero, y 59/1991, de 14 de marzo, declaró el TS en sus Sentencias de 14 de julio de 1995 y de 1 de abril de 1996 que: «[...] El derecho a la prueba no es absoluto, ni se configura como un derecho limitado o incondicionado a que se admitan todas las pruebas propuestas por las partes o a que se practiquen todas las admitidas con independencia de su pertinencia, necesidad y posibilidad»[38].

Esta situación conduce irremediablemente a la práctica del denominado «juicio de relevancia» de la prueba por parte del juzgado o tribunal frente al que deba de practicarse. Se otorga así al órgano judicial la facultad de valorar razonada y razonablemente la pertinencia de la prueba en el instante de la proposición así como su necesidad en el momento de su práctica, con la finalidad de evitar el surgimiento de diligencias innecesarias así como suspensiones carentes de razón de ser que terminen generando dilaciones indebidas. Y no parece que el ejercicio de dicha facultad suponga, en ningún caso, la vulneración del derecho constitucional a la práctica de la prueba, al margen de la posibilidad existente de poder revisar en casación la razonabilidad de la decisión del tribunal, al objeto de evitar cualquier eventual supuesto que pudiera llegar a producir una efectiva indefensión a la parte proponente de la prueba[39].

Téngase presente, finalmente, que solo procederá la estimación de la casación (lo que implicaría necesariamente la repetición del juicio con la consiguiente dilación que ello supondría) en aquellos supuestos en los que pudiera apreciarse razonablemente la posibilidad de que la inadmisión de la prueba o su eventual falta de práctica pudo llegar a tener alguna incidencia en la decisión final alcanzada, habiendo podido producirse por tanto una situación de indefensión. Tal y como señaló el TS en su Sentencia de 21 de diciembre de 1999 «En el análisis de la pertinencia de la prueba el tribunal debe tomar en consideración, no solamente su abstracta relación con el tema enjuiciado, sino también su concreta relevancia, de manera tal que si los datos que se pretenden acreditar mediante la misma no pueden tener incidencia alguna sobre la evaluación de la concreta acusación formulada, su desestimación es plenamente correcta. Asimismo el tribunal debe ponderar otros derechos constitucionales en juego como el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas y el de tutela judicial efectiva, procurando evitar diligencias inútiles así como aquellas que únicamente pretenden dilatar innecesariamente el proceso».

2. CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA INCOMPARECENCIA DE TESTIGOS

Igualmente con motivo de la práctica de la prueba testifical en las sesiones del juicio oral podría llegar a plantearse ante el juez o tribunal el supuesto en el que alguno de los testigos debidamente citado no compareciese ante la sede de aquel el día señalado para el juicio.

---

38 Ya con anterioridad se había pronunciado en similares términos el Alto Tribunal, entre otras, en sus Sentencias de 7 de marzo de 1988, 28 de febrero de 1989, 15 de febrero de 1990, 14 de abril de 1991 y de 18 de septiembre de 1992.

39 Véase, a este respecto, la STS de 23 de mayo de 1996.

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

Pues bien, en relación con dicha situación se ha de señalar que la eventual decisión judicial de suspender el juicio se encuentra íntimamente vinculada a la opinión que se haya formado el órgano judicial acerca de la necesidad de prueba acordada, cuya práctica podría verse dificultada e incluso imposibilitada con motivo del surgimiento de circunstancias imprevistas. E igualmente habrán de ser tomados en consideración otros aspectos tales como la complejidad del sumario y de los propios elementos probatorios que figuren acumulados a lo largo de su elaboración y en el tramo del juicio oral que hubiera podido desarrollarse.

Siguiendo la doctrina elaborada a este respecto por el TS, entre otras, en sus Sentencias de 28 de febrero y 8 de marzo de 1990 habría que concluir que la pertinencia de las pruebas y la necesidad de las mismas en el juicio representan conceptos diferenciados que afectan a momentos procesales distintos en los que resulta posible advertir una gradual existencia lógica. En palabras del tribunal: «Si pertinente es lo oportuno y adecuado, necesario quiere decir tanto como indispensable y forzoso, de suerte que no existe contradicción en que este tribunal admita determinada prueba por juzgarla oportuna y luego, ante los obstáculos que se ofrecen para su práctica, prescinda de ella como innecesaria y lleve adelante el juicio sin acordar la suspensión que pudiera solicitarse por alguna de las partes».

Estima así el TS que el derecho a la prueba en ningún caso constituye un derecho absoluto o limitado. Ahora bien, en el supuesto de que aquella prueba que se proponga conduzca a una defensa eficaz del acusado, dicho derecho habrá de prevalecer sobre cualquier otro. En cambio, si la realización de la prueba propuesta no diese lugar a la obtención de resultado alguno, la denegación de su práctica resultará correcta[40].

VIII. SUPUESTOS EN LOS QUE RESULTA POSIBLE LA IMPUGNACIÓN DE LA ACTIVIDAD PROBATORIA PRACTICADA

Como regla general aquella parte del proceso que se vea perjudicada por un determinado pronunciamiento judicial con motivo de la actividad probatoria llevada a cabo en el desarrollo del juicio oral podrá solicitar la revisión de la misma por alguno de los siguientes motivos: distinta valoración de la prueba, error de hecho o inexistencia de prueba de cargo.

Cada uno de estos motivos presenta, como no podía ser de otra manera, su propio ámbito de actuación, a resultas de la existencia de órganos jurisdiccionales y de procedimientos de carácter diverso. Por otra parte, ha de quedar claro ya desde un primer momento que resulta incompatible la invocación conjunta de los principios relativos a la presunción de inocencia y a la existencia de error en la valoración probatoria. La razón de ser de dicha incompatibilidad parece clara: al alegarse la existencia de una vulneración del referido principio constitucional, habrá de analizarse

40 Véanse, en este sentido, las SSTS de 17 de junio de 1994 y de 13 de abril de 1993.

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

igualmente la concurrencia del presunto error[41]. Procedemos a continuación a analizar cada uno de los citados motivos.

1. LA EXISTENCIA DE UNA DISTINTA VALORACIÓN DE LA PRUEBA

En líneas generales el presente motivo suele quedar reservado para los recursos de apelación de aquellas sentencias que han sido dictadas por los Juzgados de lo Penal ante las Audiencias Provinciales, que son las únicas facultadas para analizar en su totalidad el conjunto de aspectos que plantea la práctica de la prueba, al amparo de la plena jurisdicción derivada de la interposición del recurso de apelación[42].

Ahora bien a pesar de que, como se ha indicado, dentro del ámbito del recurso de apelación se permite entrar a conocer y examinar la concreta valoración de la prueba efectuada en el pronunciamiento inicial, esta situación no suele llegar a plantearse en la práctica. En efecto, la mayoría de las Audiencias Provinciales suelen optar por el criterio de no entrar a alterar la valoración de la prueba ya realizada en atención, principalmente, a razones de inmediación en la percepción por parte del juez de instancia, que ya ha presenciado su práctica y que puede entrar a apreciarla de manera conjunta, especialmente en lo que se refiere a la práctica de pruebas cuya valoración depende, en buena medida, de la percepción directa[43].

Por su parte el TC tiene declarado a este respecto, refiriéndose a aquellos supuestos en los que, existiendo una primera sentencia absolutoria el tribunal de apelación, llevando a cabo una nueva valoración de la prueba, dicta una sentencia condenatoria, que para poder dictar un fallo condenatorio se requiere haber oído personalmente al condenado y a los testigos bajo los princi-

41 Así lo estimó además el TS, por ejemplo, en sus Sentencias de 16 de marzo de 1989 y de 3 de octubre de 1995, en las que se afirma que: «Resulta conceptualmente incompatible la conjunta invocación del principio de presunción de inocencia y el *error facti* en la apreciación de la prueba, ya que denunciado un error en la valoración probatoria es partir de la existencia de probanza de signo incriminatorio, y sabido es que lo que conlleva la esencia del derecho a la presunción de inocencia, o verdad interina de inculpabilidad, es la constatación en la causa de una prueba de cargo que pueda ser reputada suficiente y obtenida en forma procesalmente regular».

42 Dicha circunstancia determina la posibilidad de que pueda llegar a alcanzarse una valoración de la prueba distinta de aquella que hubiese realizado previamente el Juzgado de instancia.

43 Véase, en este sentido, lo declarado por la Audiencia Provincial de Madrid en su Sentencia de 7 de noviembre de 2000, en la que se afirmó lo siguiente: «[...] Es a este (al juez de instancia), por razones de inmediación en su percepción, a quien aprovechan al máximo las pruebas practicadas en el acto del juicio [...] La fijación de hechos llevada a cabo por la resolución recurrida ha de servir de punto de partida para el órgano de apelación [...] y solo podrá rectificarse por inexactitud o manifiesto y patente error en la apreciación de la prueba; o cuando el relato histórico fuese oscuro, impreciso, dubitativo, ininteligible, incompleto, incongruente o contradictorio en sí mismo; o cuando haya sido desvirtuado por probanzas practicadas en segunda instancia». En parecidos términos se pronunció la Audiencia Provincial de León en su Sentencia de 2 de mayo de 2000.

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

pios de intermediación y de contradicción. Lo contrario vendría a vulnerar el derecho a un proceso con todas las garantías[44].

Cuestión distinta sería que la práctica de la prueba entrase a conocer de pleno el llamado juicio de razonabilidad, tal y como sucede, por ejemplo, en aquellos casos en los que el TS entra a conocer del recurso de casación. Dicha actuación no supone en ningún caso entrar a valorar nuevamente la prueba practicada, fundamentándose por el contrario dicha actuación en la necesidad de examinar la estructura racional del juicio sobre la prueba producida en el juicio oral, esto es, en lo relativo a la observancia por parte del órgano judicial de los hechos correspondientes a las reglas de la lógica, así como los principios de la experiencia y los conocimientos científicos. No queremos decir con ello, sin embargo, que deba sustituirse una valoración racional efectuada por el tribunal de instancia por otra que también lo sea. Únicamente habrá que entrar a analizar si existe o no una interpretación de la prueba formulada de acuerdo con los criterios de la lógica y de la experiencia.

2. SUPUESTOS DE ERROR DE HECHO EN LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA

El error de hecho en la valoración de la prueba constituye un claro motivo casacional, de manera que únicamente podrá ser examinado por el TS en aquellos supuestos en los que entre a conocer del recurso de casación que ante él se plantee.

Como es sabido el artículo 849.2 de la LECrim. faculta para interponer recurso de casación por infracción de ley «cuando haya existido error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obren en autos que demuestren la equivocación del pagador, sin resultar contradichos por otros elementos probatorios».

Tradicionalmente el TS ha venido estimando a este respecto, entre otras, en sus Sentencias de 24 de enero de 1991, 22 de septiembre de 1992 y 28 de marzo de 2001, que para que pueda estimarse que se ha producido infracción de ley por haber concurrido error en la apreciación de la prueba en los términos que establece el citado artículo 849.2 de la LECrim. es necesaria la concurrencia de un conjunto de requisitos que pasamos a analizar.

En primer lugar, se requiere que haya en los autos una verdadera prueba documental y no de otra clase (por ejemplo, testifical o pericial). En otras palabras, ha de tratarse de un documento en sentido estricto el que acredite el dato de hecho contrario a aquello que hubiese fijado como probado la Audiencia y no de una prueba de otra clase, al margen de que la misma figurase documentada en la causa. Y los documentos de que se trate deben haberse producido fuera de la causa, con independencia de que figuren incorporados a la misma.

Inicialmente adquirieron la consideración de documentos, a los efectos casacionales que establece el artículo 849.2 de la LECrim., únicamente aquellas «representaciones gráficas de pen-

[44] Véanse a este respecto, entre otras, las SSTC 197/2002, de 28 de octubre, y 200/2002, igualmente de 28 de octubre.

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

samiento, generalmente por escrito, creadas con fines de preconstitución probatoria y destinadas a surtir efectos en el tráfico jurídico, originados o producidos fuera de la causa e incorporados a la misma. Han de ofrecer la condición de literosuficientes, que vale tanto como autónomos e independientes, es decir, con virtualidad suficiente para acreditar, por sí solos y de forma indubitada, sin necesidad de acudir a otros factores de inferior rango, el error de hecho denunciado y que con tales documentos se trata de evidenciar».

Adviértase que, al amparo de la citada concepción, quedarían excluidas las pruebas personales practicadas a pesar de que, como es lógico, las mismas resultasen documentadas a efectos de su constancia. En cambio, estarían incluidas las declaraciones de los inculpados, testigos, informes de autoridades o agentes de la misma, actas del juicio oral, dictámenes periciales[45], etc.

En la actualidad, sin embargo, cabe aludir a la existencia de un concepto de carácter más amplio, fundamentado en aquello que establece el artículo 26 del Código Penal, a cuyo tenor: «A los efectos de este Código se considera documento todo soporte material que exprese o incorpore datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica».

Ahora bien, de cara a la admisibilidad de los documentos han de observarse diversas cautelas las cuales, en ocasiones, chocan con la definición facilitada con anterioridad. Así, por ejemplo, reconoció el TS en su Sentencia de 16 de mayo de 2002 que, si bien el concepto penal de documento ha quedado ampliado, los informes periciales no adquieren la consideración de documento en sentido estricto, sino de «pericia documentada», presentando un carácter personal (no proyectable, en cambio, sobre la prueba documental), a los efectos de poder otorgar viabilidad a la queja casacional tratándose de errores evidentes y destinados a evitar la arbitrariedad proscrita en el artículo 9.3 de la Constitución[46].

Como segundo gran requisito que ha de concurrir al objeto de poder estimar que ha habido infracción de ley por haber concurrido error en la apreciación de la prueba se sitúa el hecho de que el documento de que se trate acredite, por sí solo (y, en consecuencia, sin necesidad de quedar integrado con otros elementos probatorios) la equivocación del juzgador, es decir, que en los hechos declarados probados de la sentencia recurrida figure como tal un elemento fáctico en contradicción con aquello que el documento, en atención a su propia condición y contenido, es capaz de acreditar.

Igualmente se requiere que, a su vez, ese dato que el documento acredite no se encuentre en contradicción con otros elementos de prueba. Téngase presente que la ley no otorga preferen-

---

45 No obstante, y con carácter excepcional, estos últimos resultaron excluidos del citado acervo, entre otras, en las SSTS de 22 de septiembre de 1995 y de 7 y 21 de mayo de 1993.

46 Precisó además el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que lo dispuesto en el artículo 26 del Código Penal ha de ser ampliado más allá de su dicción literal, debiendo admitirse la prueba pericial, a efectos casacionales, en el supuesto de que hubiese un único informe pericial o, en su caso, varios coincidentes, no existiendo además otras pruebas sobre el mismo hecho.

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

cia alguna a ninguna prueba determinada sobre otra igual o diferente sino que, existiendo varias pruebas sobre el mismo punto el tribunal (que, en su día, conoció de la causa en la instancia), habiendo presidido la práctica de todas ellas (y habiendo escuchado además las alegaciones de las partes), adquiere facultades para, tras valorar unas y otras, entrar a apreciar su resultado con la libertad de criterio que le reconoce el artículo 741 de la LECrim.

Finalmente, y como última gran condición que ha de concurrir, es necesario que el dato de hecho contradictorio así acreditado resulte importante, adquiriendo virtualidad para poder modificar alguno de los pronunciamientos del fallo. En este sentido, si afectase a elementos fácticos carentes de tal virtualidad, el motivo en cuestión no podría prosperar, ya que el recurso se produce contra el fallo y no contra los argumentos de hecho o de derecho, que adolecen de aptitud para su modificación.

3. LA TRASCENDENCIA DE LA PRUEBA DE CARGO

En el caso concreto de la prueba de cargo estimamos que nos hallamos ante un motivo esencialmente constitucional, que podría llegar a justificar el acceso al TC a través de la vía del recurso de amparo, a la luz de una eventual vulneración de los derechos fundamentales recogidos en la Norma Fundamental. Piénsese que, tanto el derecho a la presunción de inocencia como, por ende, el derecho a no ser condenado penalmente no existiendo prueba de cargo suficiente, son susceptibles de quedar encuadrados dentro del ámbito de aplicación del artículo 24 de la CE.

Ahora bien, la alegación de dicho motivo obligaría a su estudio tanto por el tribunal de apelación como por el de casación. Y ello sobre la base de que uno de los requisitos necesarios para poder acceder al amparo constitucional es el relativo a que hubiese sido invocado formalmente dentro del proceso el derecho constitucional vulnerado tan pronto como hubiere lugar a ello una vez que se ha conocido la existencia de la violación[47].

Así las cosas son varias las condiciones que han de ser observadas en el presente caso. En primer lugar, que se produzca una verdadera actividad probatoria, esto es, que exista prueba de cargo con suficiente contenido incriminatorio. Y, a este respecto, conviene tener presente que únicamente alcanza la vulneración del derecho a los supuestos de ausencia total de prueba. En segundo término, se exige que la prueba haya sido legalmente obtenida e incorporada al juicio oral respetándose el conjunto de los derechos fundamentales y con arreglo a las normas reguladoras de su práctica[48].

---

47 Acerca de la alegación de dicho motivo en casación ante el TS puede consultarse, entre otras, la Sentencia del Alto Tribunal de 5 de diciembre de 2002, en la que se afirma que, tras la entrada en vigor de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la vía que ha de seguirse al efecto es la señalada en el artículo 852 de la LECrim., a cuyo tenor «En todo caso el recurso de casación podrá interponerse fundándose en la infracción del precepto constitucional».

48 Téngase presente, en este punto, la trascendencia que adquiere la aplicación de la teoría sobre la prueba ilícita u obtenida con vulneración de derechos o libertades fundamentales, así como la de todas aquellas que traen causa de la anterior.

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

Constituye igualmente una condición necesaria que, con motivo de la valoración de la prueba, se haya alcanzado un resultado razonable y motivado. Es por ello por lo que, tradicionalmente, el TC ha prohibido con carácter absoluto la facultad de pedir al mismo que revise la valoración de las pruebas practicadas en el proceso penal, en aras de mantener a la vía constitucional distante de una nueva instancia o revisión de lo tratado y resuelto por la jurisdicción ordinaria[49].

Por último, la vulneración del derecho a la presunción de inocencia únicamente podrá ser alegada por el condenado, no pudiendo por su parte el acusador alegar la aplicación indebida del principio de presunción de inocencia con la finalidad de absolver al acusado.

IX. ¿QUÉ PRESUNCIONES TRIBUTARIAS RELATIVAS A GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS RESULTAN APLICABLES EN EL ÁMBITO PENAL?

1. CONSIDERACIONES PREVIAS: LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS EN EL IRPF

Como es sobradamente conocido la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas se integra dentro del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), formando parte en consecuencia del presupuesto fijado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del citado impuesto (LIRPF), cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Se trata, además, de un tratamiento que ofrece diversas peculiaridades, en la medida en que permite tratar como renta sometida a gravamen a elementos patrimoniales que, sin embargo, no se corresponden con las fuentes de financiación fiscalmente declaradas. De alguna manera podría afirmarse que la existencia de determinados elementos patrimoniales (hecho imponible, hasta fechas recientes, del Impuesto sobre el Patrimonio) termina adquiriendo la consideración de hecho imponible del IRPF.

¿Y cuál es la razón de ser de dicho tratamiento tributario? Como es sabido la normativa reguladora del IRPF define el hecho imponible del mismo atendiendo a la fuente de donde procedan las rentas sometidas a gravamen, ya se trate de rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas, de imputaciones de renta o de ganancias patrimoniales. Ello responde, no ya solo al carácter analítico del citado impuesto, sino también al hecho de que, en otro caso, esto es, si se optase por localizar la renta atendiendo a su destino, se plantearían numerosas dificultades para hallar aquella[50].

---

49 En el presente caso el conocimiento queda limitado al llamado juicio de razonabilidad de manera que, una vez que se hubiese verificado que resultó practicada con la suficiente amplitud una prueba que pueda racionalmente ser considerada como de cargo, habrá de denegarse la violación del derecho de presunción de inocencia.

50 En efecto, constituye una realidad innegable que, una vez que las rentas abandonan su origen para pasar a integrarse en el patrimonio del contribuyente, su existencia termina siendo efímera, soliendo extinguirse en gastos o en consu-

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

Pues bien, en tanto en cuanto constituye una realidad innegable que no todo contribuyente cumple con su obligación de declarar el conjunto de las rentas obtenidas (no suele ser infrecuente que dicha obligación resulte incumplida o cumplida solo parcialmente), se hace necesaria la configuración de un instrumento destinado a someter a tributación dichas rentas ocultas. Y, a tal efecto, se dispone el sometimiento a gravamen de las ganancias patrimoniales no justificadas.

En definitiva, desconociendo la Administración el origen de un concreto incremento patrimonial, estima el legislador que nos hallamos ante el resultado de una renta no declarada y, como tal, susceptible de quedar sometida a gravamen. De este modo los elementos patrimoniales ocultos constituyen renta gravable, en aras de evitar que aquellas rentas que se han eludido a la Hacienda Pública terminen quedando fuera del alcance de esta mediante su consolidación en el patrimonio.

Como es sabido dispone el artículo 39 de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, que:

> «Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.
>
> Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción»[51].

Tras la reforma operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, con efectos desde el 31 de octubre de dicho año, y en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas relativas a bienes y

---

mos. Ello imposibilita entrar a valorar dichas rentas al tiempo de su introducción en el patrimonio del perceptor. De este modo su valoración ha de ser efectuada atendiendo a su origen. Igualmente puede llegar a suceder que parte de dichas rentas no salgan nunca del patrimonio del sujeto, quedando consolidadas dentro del mismo. Ahora bien con independencia de que, a lo largo de su evolución, las rentas puedan llegar a convertirse en patrimonio, no significa ello que este último derive en todo caso del asentamiento de aquellas. Piénsese que la formación del patrimonio procede igualmente, en buena medida, de donaciones, herencias o de transformaciones de aquel, todas ellas localizadas en su origen. Mediante Sentencia de 22 de mayo de 2009 afirmó el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que las acreditaciones de ingresos efectuadas por pagarés de propia financiación no justifican la renta que se hubiese empleado años después en la adquisición de créditos.

51 El origen de la actual regulación de las ganancias patrimoniales no justificadas se sitúa en la antigua Ley de 16 de diciembre de 1954, de Contribución General sobre la Renta, siendo posteriormente recogida en las sucesivas normas de 1978, 1991, 1998 y 2004.

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

derechos no recogidos en la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, el contribuyente no puede alegar la prescripción. Y, en todo caso, se imputan al periodo más antiguo de los no prescritos, susceptibles de regularización por la Administración, tributando al tipo marginal. En estos supuestos se establece además una sanción específica del 150 % de la cuota íntegra correspondiente a la mencionada ganancia de patrimonio no justificada[52].

De este modo carece de toda trascendencia el hecho de que el sujeto justifique o no, con cargo a rentas declaradas, la financiación del elemento respecto del cual únicamente se ha dejado de cumplir en tiempo con la obligación formal de facilitar información. La consecuencia no es otra que la conversión del valor del elemento patrimonial, esto es, del bien o derecho respecto del que no se ha informado en renta. Y no se admite prueba alguna, a diferencia de lo que sucede en el apartado primero del artículo 39 de la LIRPF, de que el contribuyente fuese titular de los bienes en una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Desde nuestro punto de vista cabe aludir a la existencia de una clara retroactividad de la norma, al imputar la renta aflorada a un ejercicio anterior, lo que contraviene el principio constitucional de seguridad jurídica e irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables, que prohíbe aplicar una nueva norma aprobada a ejercicios anteriores a su aplicación. En aplicación estricta del régimen de irretroactividad de las normas tributarias contenido en el artículo 10 de la LGT existe además una salvedad al régimen introducido por la Ley 7/2012 al disponerse la imputación de las ganancias patrimoniales no justificadas a un ejercicio como el 2012 en el que todavía no resultaban aplicables las obligaciones introducidas a través de la citada Ley 7/2012. Piénsese que tanto el IRPF como el Impuesto sobre Sociedades (IS) constituyen impuestos periódicos, estableciéndose en la Ley 58/2003 que las normas tributarias son aplicables al periodo impositivo que se inicie desde el momento de su entrada en vigor.

Con carácter adicional se ha de poner de manifiesto la existencia de una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y al principio de capacidad económica, al establecer la norma que «en todo caso» se considerará ganancia patrimonial no justificada las rentas no declaradas, quedando limitado el derecho del contribuyente a probar que la renta aflorada proviene de un ejercicio prescrito y permitiéndose el gravamen de un patrimonio que realmente no ha generado

---

52 Tal y como ha puesto de manifiesto Simón Acosta, E.: «Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 847, 2012 (consultado en *www.aranzadidigital.es*), al no permitir la presente medida enervar la presunción se trata de un impuesto o de una sanción. «Si es impuesto –afirma el autor– infringe abiertamente el principio de capacidad económica, porque la posesión de patrimonio no exterioriza la misma capacidad contributiva que la renta, así como el principio de no confiscatoriedad, dado que la cuota tributaria será muy superior a la renta que pueden producir los bienes (existe un consenso generalizado en que el impuesto sobre el patrimonio debe poder pagarse con la renta que produce, pues de otro modo el impuesto consume la fuente de la riqueza). Si es una sanción hay que tildarla de inconstitucional porque no se contempla la aplicación de las garantías del procedimiento sancionador, porque probablemente la sanción es desproporcionada y porque no parece que se respete el principio *non bis in idem*: la falta de declaración se sanciona con multa y, además, con este "gravamen sancionador"; y, por si fuera poco, la falta de ingreso del "gravamen sancionador" constituye, a su vez, infracción muy grave con multa del 150 % del importe no ingresado. Todo un despropósito».

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

renta, como podría suceder en el supuesto de rentas exentas así como si los bienes o derechos en cuestión procediesen de una herencia o donación prescrita. Adviértase además que no se sujeta a tributación la capacidad económica actual, sino la renta obtenida en los periodos anteriores y que supuso la adquisición del patrimonio objeto de regularización, pudiendo llegar a suceder que el contribuyente no tenga los bienes en el momento de una comprobación tributaria.

Finalmente son objeto de vulneración el principio de culpabilidad y el derecho a la presunción de inocencia, al definirse el hecho sancionable, no en atención a la conducta del contribuyente, sino a través de una presunción que no admite prueba en contrario. Ello conduce a la imposición de sanción en atención al mero resultado, sin tomar en consideración la conducta del presunto infractor, que incluso es sancionado pese a presentar voluntariamente su declaración y sin haber mediado requerimiento previo por parte de la Administración.

En la práctica los sujetos susceptibles de verse especialmente perjudicados son, no aquellos residentes desde hace años en España que hayan cumplido fielmente con sus obligaciones fiscales, sino los trabajadores desplazados a España por su empresa que lleven viviendo en España más de 183 días y que, en consecuencia, habrán adquirido la condición de residentes fiscales, salvo que se hayan acogido al régimen especial de trabajadores impatriados.

Pues bien, a pesar de que, en sus orígenes, el concepto de ganancia patrimonial no justificada se centró en las adquisiciones onerosas, omitiéndose así toda referencia a las consecuencias temporales o a la imputación (a consecuencia de lo cual terminaba dejándose al margen cualquier renta oculta que se pusiera de manifiesto con independencia de las adquisiciones onerosas), ya con efectos desde la entrada en vigor de la antigua Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del IRPF, se dispuso, en aras de reforzar el tratamiento de la institución, que no solo se estimase la existencia de ganancias patrimoniales no justificadas en aquellos supuestos en los que se advirtiese de la existencia de elementos patrimoniales positivos que no guardasen relación alguna con las fuentes económicas del contribuyente, sino también en aquellos otros casos en los que se comprobase la inexistencia de deudas declaradas[53].

Adviértase además que, al amparo de la actual regulación, procede la inclusión de estas ganancias patrimoniales no justificadas en la base liquidable general del impuesto, evitándose así la aplicación del beneficio correspondiente a las reducciones susceptibles de ser practicadas sobre la base imponible, así como la incidencia de los mínimos personal y familiar. Igualmente se persigue evitar que los contribuyentes puedan tratar de aprovecharse de la aplicación del instituto de la prescripción efectuando una imputación temporal de las rentas a periodos ya prescritos.

Por otra parte, señala el artículo 11.5 de la citada Ley 35/2006 que: «Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes en que se manifiesten».

53 Sucede no obstante que esta última circunstancia resulta de difícil aplicación práctica, ya que dentro de la estructura del hecho imponible del IRPF las deudas, dada su condición de mecanismo reductor de los rendimientos, presenta una escasa cabida fuera de los procedentes de actividades económicas. Y todo al margen de la consabida dificultad que se plantea a la hora de entrar a documentar las deudas.

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

Adopta así el legislador una regla especial de individualización de rentas destinada a clarificar la imputación subjetiva de dichas ganancias que ha de responder a los distintos modelos de titularidad existentes en nuestro ordenamiento jurídico, atendiéndose así, además de a los supuestos de titularidad individualizada, a aquellos otros más complejos de titularidades compartidas[54].

De cualquier manera, y dada la finalidad perseguida con la aplicación de la presente figura (que, como ya se ha indicado, no es otra que evitar la elusión fiscal), su aplicación resulta exclusiva de la Administración, no pudiendo en cambio el contribuyente acogerse a ella declarando una renta oculta como ganancia patrimonial no justificada. Así se encargó de precisarlo en su día el Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su Resolución de 20 de julio de 1994 en la que, al hilo de la posibilidad de que un contribuyente declarase ganancias patrimoniales no justificadas, concluyó que: «[...] Este instituto no puede ser utilizado para servir de cauce a las regularizaciones voluntarias de los contribuyentes [...] El contribuyente conoce y debe conocer el origen de su patrimonio, de modo que no puede acogerse a esta figura, sino declarar las rentas ocultas en función de su origen». Queda claro, en consecuencia, que el contribuyente adolece de la facultad de declarar ganancias patrimoniales no justificadas, correspondiendo la competencia de dicha actuación en exclusiva a la Administración. El contribuyente se halla siempre en la obligación de declarar las ganancias como renta atendiendo a su origen.

¿Y cabría la posibilidad de que el obligado tributario procediese a regularizar estas ganancias patrimoniales no justificadas? *A priori* la aplicación del mecanismo de la regularización tributaria posibilita excluir la eventual penalidad que pudiera llegar a producirse, lo que constituye una garantía para el contribuyente. Y, a tal efecto, cabría estimar que no debe existir limitación alguna por el hecho de que se trate de ganancias patrimoniales no justificadas. Ahora bien, no parece razonable que dicha regularización pueda llevarse a cabo sin justificar el origen de las rentas. Dicho de otro modo, en aquellos supuestos en los que se regularice habrá de realizarse en todo caso una referencia expresa al origen de las rentas ocultas. Y hemos de reconocer que esta última circunstancia podría llegar a plantear diversas dificultades, en tanto en cuanto los incrementos de patrimonio constituyen el resultado de una progresiva acumulación en el tiempo de rentas que han ido incorporándose al patrimonio de manera sucesiva[55].

---

54 De cualquier manera, al margen de este reforzamiento de la presente figura de las ganancias patrimoniales no justificadas llevado a cabo por nuestro legislador cabe aludir igualmente a la existencia de un conjunto de garantías adoptadas en beneficio del deudor. Este relativo garantismo contrasta con el criterio adoptado en los ordenamientos británico y norteamericano, en los que se aplica la institución conocida como *The Net Worth Method*, a resultas de la cual cabe la posibilidad de imponer una condena por evasión fiscal habiéndose probado que la diferencia resultante entre lo que el contribuyente tiene y lo que debe a principios de año, de una parte, y aquello que tiene y debe al final de año (esto es, su patrimonio neto) experimenta un aumento que, sin embargo, no queda sujeto a tributación; con carácter adicional, y de cara a la realización de dicho cálculo, se configura como ingreso todo aquel gasto que no resulte deducible, evidenciando así los gastos extraordinarios la existencia de ingresos no declarados. En todo caso exigen ambos ordenamientos la prueba, más allá de una duda razonable, de que dicho patrimonio neto no quedó sujeto a tributación.

55 Piénsese que dicha regularización exigiría entrar a diferenciar en función de su origen, pudiendo proceder determinadas rentas de periodos que estuviesen ya prescritos. Ello obligaría a tener que diferenciar las prescritas de aquellas

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

Procedemos a continuación a analizar, de cara al objeto de nuestro estudio, la cuestión relativa a la eventual consideración como renta gravable de aquellos elementos patrimoniales que no se correspondan con las fuentes de renta del contribuyente. ¿Qué naturaleza jurídica ha de otorgarse a dicha renta? ¿Se trata de una presunción de renta o, por el contrario, nos hallamos ante una delimitación adicional del hecho imponible del impuesto?

2. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS. ALCANCE DE SU INCIDENCIA EN EL ÁMBITO PROCESAL

Con carácter general, a la hora de entrar a analizar la cuestión relativa a la naturaleza jurídica de las ganancias patrimoniales no justificadas se plantea la duda de si el sometimiento a gravamen de dichos rendimientos ha de quedar encuadrado dentro de la definición legal del hecho imponible o si, por el contrario, se trata de una simple presunción de renta[56].

Adviértase que dicha cuestión adquiere una especial relevancia de cara a la obtención de una resolución por parte del tribunal. Y es que, si se estima que de lo que se trata es de una definición legal de la renta bastará con que resulte plenamente probada la existencia de dichas ganancias patrimoniales así como la ausencia o el rechazo de toda eventual justificación para poder obtener un pronunciamiento de carácter condenatorio. A mayor abundamiento, estimamos que no sería necesario que el órgano judicial entrase a motivar la calificación de tales elementos patrimoniales como renta sujeta a gravamen, al ser esta una consecuencia derivada de la ley que, como tal, vincula al órgano judicial.

En cambio, si se concluyese que lo que existe es una simple presunción de obtención de renta estimamos que la posibilidad de obtener un pronunciamiento condenatorio resultaría excluida de plano ya que, como es sabido, dentro del ordenamiento penal se encuentra prohibida la admisión de una presunción como base de una sentencia estimatoria[57].

¿Qué argumentos cabría esgrimir en favor de la consideración de las ganancias patrimoniales no justificadas como elemento integrante del hecho imponible del impuesto y, en consecuencia, de la definición legal de renta? En primer lugar cabría argumentar que nos hallamos ante un concepto incluido por el legislador de la Ley 35/2006 dentro de la noción de renta gravable como

---

otras que no lo estuviesen. A mayor abundamiento, en el supuesto de que saliese a la luz una determinada cantidad de dinero oculto en una caja de depósitos y que procediese de pagos realizados en B la realización de dicha diferenciación resultaría extraordinariamente compleja, hasta el punto de que la regularización susceptible de ser llevada a cabo habría de ser global. Y es que a la Administración le será indiferente el instante de su generación, de manera que habiendo aflorado dicha renta al tiempo de la regularización habría de imputarse a dicho ejercicio.

56 Así tuvimos ocasión de ponerlo de manifiesto en nuestro trabajo *El régimen fiscal de las ganancias no justificadas de patrimonio a la luz de las recientes reformas tributarias*, Thomson Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2016.

57 No obstante también cabría la posibilidad de exigir una especial motivación al juzgador de que los elementos patrimoniales descubiertos responden a la percepción de una renta oculta.

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

una concreta determinación de dicho concepto legal. En efecto, tal y como se establece en la citada ley, las citadas ganancias constituyen renta y no una presunción de renta.

Abundando en la citada consideración ha de señalarse además que el artículo 39 de la Ley 35/2006 comienza su redacción señalando que «Tendrán la consideración de [...]». Se adopta así una expresión presente igualmente en el título III, capítulo II de la citada ley donde, a la hora de definirse y de precisarse la renta que queda sometida a gravamen por el IRPF se utiliza de manera recurrente la expresión «tiene la consideración» en los artículos 17 (relativo a los rendimientos del trabajo), 21 (encargado de regular los rendimientos del capital), 25 (referente a los rendimientos del capital mobiliario) o 27 (en el que se alude a los rendimientos de actividades económicas).

Es cierto que en el presente caso objeto de nuestro estudio la «consideración de renta» se proyecta sobre los elementos patrimoniales. Ahora bien, parece difícil que de ello pueda deducirse que el legislador tributario está presumiendo la existencia de renta donde únicamente hay patrimonio. Más bien lo que existe es una configuración legal de elementos patrimoniales como renta, no existiendo a tal efecto presunción sino definición legal[58].

Por otra parte, establece el artículo 12 de la LGT que las normas tributarias han de ser interpretadas con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, precisándose asimismo que, en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas habrán de entenderse conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Pues bien, concurriendo en el presente caso de las ganancias patrimoniales no justificadas una definición legal de las mismas que las asimila la renta gravable, no parece que las mismas deban quedar excluidas de dicha posibilidad[59].

En resumen, al amparo de esta primera línea interpretativa habría que concluir que no resulta posible diferenciar entre incremento patrimonial formal o material. Así las cosas en el supuesto de que se estimase que, de conformidad con lo señalado por la norma tributaria, existe un incremento patrimonial, habría que estar a lo establecido por aquella, en aras de otorgar el necesario respeto al principio de legalidad tributaria.

Por lo que respecta a la segunda línea de interpretación anteriormente apuntada, esto es, la relativa a la calificación de las ganancias patrimoniales no justificadas como presunción de renta, su defensa podría sustentarse en la lógica interna que ofrece el anteriormente citado artículo 39 de la Ley 35/2006, en el que se afirma la existencia de una ganancia patrimonial no justificada de la

---

58 Una situación similar a la que se está describiendo cabría estimar que concurre en el artículo 85 de la Ley 35/2006, encargado de regular las imputaciones de renta inmobiliaria. Tal y como señala el citado precepto, produciéndose la titularidad de un inmueble urbano no afecto a actividades económicas ni generador de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, adquiere la consideración de renta imputada aquella cantidad resultante de aplicar el 2% al valor catastral. Estima así el legislador que la simple tenencia de un bien en determinadas condiciones presupone la obtención de una renta, a pesar de que no exista prueba directa alguna de la obtención de la misma.

59 Recuérdese además que las ganancias patrimoniales no justificadas se encuentran ubicadas, dentro de la Ley 36/2006, en la sección correspondiente a las ganancias y pérdidas patrimoniales, dentro del capítulo relativo a su definición y a la determinación de la renta sometida a gravamen.

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

que se presume una consecuencia, como es la consideración de tales ganancias como renta oculta. Y, como ya se ha indicado, no resulta posible la obtención de una condena penal sobre la base de una presunción. Ello requeriría, adicionalmente, acreditar la certeza de que tales elementos patrimoniales obedecen realmente a la existencia de una renta oculta lo que, a su vez, obligaría a tener que probar, no ya solo la ganancia patrimonial y su falta de justificación, sino además que dichos elementos responden efectivamente de una renta oculta. En definitiva, habría que proceder a deshabilitar la norma tributaria con la finalidad de poder imponer al juzgador la obligación de tener que acreditar la existencia de una renta oculta.

Dentro de esta segunda línea argumental se defiende además que, si bien en un primer momento, al tiempo de procederse a la elaboración de la norma, el legislador tuvo presente la existencia de una presunción de renta, dicha presunción no trasciende del mandato normativo. Por tanto, con independencia de que originariamente hubiese sido tomada en consideración de cara a la configuración de la presente institución, una vez alcanzada una definición de la misma no resultaría necesario acreditar que las ganancias no justificadas constituyen renta[60]. Se asume así la imperatividad de la norma, a consecuencia de la estructura de la propia norma jurídica[61].

Ciertamente la vigente redacción del artículo 39 de la Ley 35/2006, a diferencia de lo que sucedía, por ejemplo, con la del artículo 49 de la antigua Ley 19/1991, no hace referencia alguna a la admisión de prueba en contrario. Ahora bien conviene precisar que dicha prueba en contrario no iba destinada a tratar de negar la presunción misma, sino a probar que la renta tenía un origen cierto y esencialmente diverso. En otras palabras, dicha prueba en contrario no se planteaba respecto de la consideración de los elementos patrimoniales no justificados como renta, sino respecto de los propios elementos patrimoniales no justificados.

Por otra parte, si bien es cierto que en estos supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas no cabe hablar en sentido estricto de la existencia de una «alteración en la composición del patrimonio» (aspecto este definitorio, como es sabido, del concepto de ganancia patrimonial) sino, como hemos indicado, de la producción de un «afloramiento», no parece que resulte necesaria la existencia de un patrimonio mínimo inicial de cara a la producción de una alteración en la composición.

Acerca de esta cuestión tuvo ocasión de pronunciarse en su día el TC en su Sentencia 87/2001, de 2 de abril. A través del citado pronunciamiento abordó el intérprete supremo de nuestra Cons-

60 Se estima así que ya en su día fue tomada en consideración la naturaleza presuntiva de la presente figura a la hora de llevar a cabo su configuración, no siendo necesario volver a entrar sobre el alcance de su naturaleza.

61 Una situación similar cabría estimar que se produce, igualmente dentro del IRPF, tratándose de rendimientos de capital inmobiliario entre parientes, a los que se refiere el artículo 24 de la Ley 35/2006. En dicho supuesto el legislador se muestra conocedor de que las partes tienden a fijar unas rentas inferiores a las reales, no contemplándose la posibilidad de entrar a justificar en cada caso que no fue intención de aquellas establecer una renta inferior a la real, lo que carece de sentido al asumirse la imperatividad de la norma. En cierta medida podría afirmarse que, a pesar de que en la normalización de la realidad se presume la existencia de una voluntad de fijar una renta (o, en su caso, un valor) inferior a la de mercado, con posterioridad, una vez producida la aplicación de la norma a un concreto supuesto de hecho, no se requiere probar la existencia de dicha voluntad caso por caso.

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

titución la existencia de una eventual vulneración del derecho a la presunción de inocencia con motivo de la aplicación en sede penal de una normativa que, a juicio de los recurrentes, contenía una presunción legal que obligaba a efectuar una inversión de la carga de la prueba.

En sus argumentaciones el abogado del Estado rechazó la posibilidad de que estuviésemos en presencia de una presunción de renta, considerando que de lo que se trataba era, en realidad, de una definición de la misma, de manera que, una vez probada la existencia de las ganancias patrimoniales y la inexistencia de justificación, los recurrentes debían proceder a justificar un origen que no sometiese dichas rentas a gravamen.

Pues bien el TC, tras recordar que el necesario respeto que ha de producirse al citado derecho a la presunción de inocencia no admite la presunción de ninguno de los elementos del delito (ya se trate de una presunción *iuris tantum* o de una presunción *iuris et de iure*), señaló que: «[...] Ello no obsta a la legitimidad constitucional de la prueba de indicios, puesto que esta versa sobre los hechos y no directamente sobre los elementos constitutivos del delito». Así las cosas, tratándose de ganancias patrimoniales no justificadas los hechos a probar serían los relativos a la existencia de la ganancia y a su falta de justificación, no debiendo recaer sobre los mismos presunción alguna, al margen de que resulte posible probar los mismos a través de un conjunto de medios indiciarios. Ahora bien, la consideración de tales ganancias patrimoniales no justificadas como renta no representa el elemento del delito, motivo por el cual no ha de ser probada.

Estima por tanto el TC en la citada Sentencia 87/2001, de 2 de abril, que a lo largo del proceso penal ha de resultar probada la existencia de una ganancia patrimonial y que esta no se encuentra justificada. Y será a partir de la prueba de ambas circunstancias cuando pueda estimarse la existencia de una renta oculta y, en su caso, de un eventual delito fiscal, no viéndose en ningún caso menoscabado el citado derecho a la presunción de inocencia siempre y cuando dichos elementos resulten plenamente acreditados.

Tal y como precisa el tribunal, refiriéndose concretamente a la práctica de la prueba y a su objeto: «En ningún caso es objeto de prueba en el proceso penal el que los incrementos patrimoniales no justificados sean renta, pues este es un dato normativo, un elemento del Derecho aplicable que, en virtud del principio *iura novit curia*, no requiere prueba, y es ajeno al ámbito protegido por el derecho a la presunción de inocencia [...] Afirmar que los incrementos patrimoniales no justificados solo constituyen renta si se aplica una presunción legal es irrelevante para el examen de la presunción de inocencia, pues esta cuestión suscita, en todo caso, una opción interpretativa de la normativa tributaria que afecta a la calificación jurídica, a los elementos de derecho, pero no a la apreciación de los hechos [...] Sin embargo la estructura de la prueba en estos casos es idéntica a la de cualquier hecho penal que se pretende justificado o cometido en concurrencia de una causa de exculpación. Si en estos casos resulta suficiente, a los efectos de considerar que la acusación ha aportado prueba, que esta se proyecte sobre el hecho típico y no es necesario que el acusador pruebe negativamente que no concurre la causa de justificación alegada, igualmente basta con aportar prueba sobre el hecho positivo, el incremento patrimonial, sin que tenga que aportar prueba sobre la no justificación fiscal del incremento patrimonial».

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

Adviértase que, a través del citado razonamiento, el tribunal no persigue en ningún caso solventar la cuestión relativa a la consideración de las ganancias patrimoniales no justificadas como presunción de renta o como definición legal de la misma, al constituir ello una cuestión de opción interpretativa. Lo que subraya el intérprete supremo de nuestra Constitución es que, al objeto de poder garantizar la presunción de inocencia en el proceso penal, se requiere que la práctica de la prueba (aun indiciaria) relativa a la existencia de una ganancia patrimonial y, paralelamente, la inexistencia de justificación. Ambos aspectos constituyen elementos de hecho que deben quedar suficientemente acreditados[62].

En definitiva, concluyó el tribunal rechazando la posibilidad de que la aplicación en sede penal de la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas vulnere el derecho a la presunción de inocencia. Y ello debido a que, como ya se ha puesto de manifiesto, el tratamiento como renta de determinados elementos patrimoniales no es sino una consecuencia jurídica de los hechos impuesta en la norma y que vincula al órgano judicial.

En parecidos términos se pronunciaría posteriormente el intérprete supremo de nuestra Constitución en su Sentencia 48/2006, de 13 de febrero, al afirmar que: «[...] Aducen los demandantes que su condena a título de autores de un delito fiscal no vino fundamentada en prueba de cargo suficiente, sino en simples presunciones, conjeturas y elucubraciones insuficientes para justificarla, e incluso en una inversión de la carga de la prueba por parte de los órganos judiciales que sería de todo punto incompatible con su derecho a la presunción de inocencia. Ninguna de ambas afirmaciones resulta compatible: no lo es la primera porque, como con toda razón alegan tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, no solo ellos mismos reconocieron haber recibido importantes cantidades de dinero, sino que tampoco discutieron en ningún momento el hecho de que por la incorporación de tales cantidades a sus respectivos patrimonios no habían satisfecho tributo alguno. Lo que en verdad discuten los autores es la conclusión alcanzada por los órganos judiciales acerca de que dichas sumas les habían sido entregadas en concepto de donación, y la consiguiente atribución a los mismos de un delito fiscal consistente en la elusión del pago del correspondiente impuesto. Tal conclusión no se basó, sin embargo, como pretenden, en simples presunciones o conjeturas, sino que vino apoyada en el hecho incontestado de la recepción del dinero y de la falta de toda tributación a consecuencia del incremento patrimonial que respectivamente experimentaron, así como en la omisión de toda explicación verosímil acerca de la razón de la referida entrega»[63].

---

62 Ello contribuye a explicar que, al menos desde nuestro punto de vista, dadas dichas condiciones no resulta posible hablar de la existencia de indefensión a las partes, en tanto en cuanto lo que se somete a prueba son, como se ha indicado, elementos de hecho. En consecuencia, una vez probados dichos extremos, en ningún caso la consideración jurídica de los mismos les ocasionará lesión alguna de sus derechos fundamentales.

63 Añadió asimismo el TC en el citado pronunciamiento que: «[...] Este último elemento probatorio no constituye, como se desprende de la segunda de las afirmaciones anteriormente apuntadas, una inversión de la carga de la prueba por parte de los órganos judiciales por haber fundamentado la condena en la no aportación por los acusados de prueba de descargo suficiente [...] Es una conclusión lógica directamente alcanzada por los órganos judiciales a la vista de la inexistencia de una causa negocial debidamente acreditada que pudiera contradecir la consideración de que el dinero recibido lo fue a título de donación, calificación esta que, como se razona en las sentencias recurridas, merecen también las entregas de bienes por razón de los servicios prestados al donante que no constituyan deudas exigibles (art. 619 del Código Civil). Tal inferencia resultaba, pues, razonable, especialmente a la vista de la falta de aportación de una explicación alternativa que pudiera oponérsele y que solo los demandantes estaban en condiciones de ofrecer».

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

Igualmente el TS ha tenido oportunidad de referirse a esta cuestión a través de diversos pronunciamientos los cuales, en ocasiones, han adolecido de una cierta claridad. Dentro de los mismos cabe aludir a la existencia de dos etapas claramente diferenciadas. Durante la primera de ellas (a la que pertenecen, entre otras, las Sentencias del Alto Tribunal de 13 y 19 de octubre de 1992, 29 de noviembre y 1 de diciembre de 1993, 20 de mayo de 1996, 17 de noviembre de 1999 y 30 de octubre y 21 de diciembre de 2001) estimó el tribunal que nos hallábamos ante la naturaleza propia de una definición legal.

Así, por ejemplo, declaró el TS en su Sentencia de 17 de noviembre de 1999 que: «[...] El precepto citado de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contiene dos presunciones legales relativas o *iuris tantum*, en cuanto viene a establecer que el descubrimiento de elementos patrimoniales cuya financiación no está justificada con la renta declarada por el sujeto pasivo hace presumir la existencia de una renta gravable que se ha ocultado a Hacienda y, en segundo lugar, que esa renta se imputa al periodo impositivo en el que ha sido descubierta. Si toda presunción parte de un hecho cierto –indicio o base– del que se infiere otro hecho –hecho presunto o hecho consecuencia– por medio de un razonamiento construido conforme a la lógica de las reglas de la experiencia, en el caso de las presunciones legales, como las que examinamos, el supuesto de hecho que viene a recoger la norma, esto es, la obtención y ocultación de rentas imponibles en un determinado periodo de tiempo no ha quedado acreditado. No obstante ello, es el propio legislador quien presume la existencia de este supuesto de hecho cuando se demuestra la concurrencia de otro: la existencia de incrementos patrimoniales cuya financiación no aparezca justificada con la renta declarada por el contribuyente».

Estimaba así el TS en un primer momento que los incrementos no justificados de patrimonio constituyen un hecho cierto, base o indicio, de manera que, una vez probado dicho indicio, el legislador procede a liberar a la Administración de la obligación de demostrar que, efectivamente, en el concreto periodo de tiempo de que se tratase, se obtuvieron rentas sometidas a gravamen que no fueron declaradas a Hacienda.

Con posterioridad, sin embargo, y a lo largo de una segunda etapa, procedió el TS a modificar la anterior conclusión, sometiendo la figura de las ganancias de patrimonio no justificadas a los requisitos configuradores de la prueba indiciaria, de cara a su eventual admisión. Así, en su Sentencia de 21 de diciembre de 2001 estima el TS que la determinación de la cuota tributaria mediante la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas constituye una regla probatoria, debiendo descartarse que se trate de una definición legal de renta que vincule al órgano judicial. Ahora bien, no constituye una presunción de hechos lo que, en su caso, vulneraría las garantías procesales, sino una mera prueba indiciaria de la existencia de elusión de renta la cual, dada su condición de medio de prueba en sede penal, ha de cumplir con el conjunto de requisitos propios de la prueba de indicios. Añade además el Alto Tribunal que: «Este modo de prueba es coherente con las reglas de la lógica y las máximas de la experiencia [...] Lo que se prueba es la elusión». Por tanto, de conformidad con esta segunda línea interpretativa se concluye que el hecho base objeto de prueba lo integran la ganancia patrimonial y la falta de justificación, siendo la consecuencia derivada de la misma la elusión.

En nuestra opinión parece claro que nos hallamos ante una prueba indiciaria de la elusión. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, estimamos que resulta necesario precisar cuáles son los

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

requisitos que debe reunir dicha prueba en el transcurso del proceso penal al objeto de poder fundamentar la imposición de una condena. En efecto, el pronunciamiento de que se trate habrá de hacer constar cuáles son los hechos base o indicios que se consideran acreditados y que fundamentan la aplicación de la deducción. Adicionalmente habrá de tomarse en consideración el razonamiento elaborado por el tribunal que, partiendo de los indicios, le conduzca a la convicción de la elusión y a la participación del acusado.

Desde un punto de vista material estimamos que ha de diferenciarse entre los requisitos de los indicios, de una parte, y la aplicación de la deducción, de otra. Como es sabido, y con carácter general, respecto de los indicios resulta exigible que estén plenamente acreditados, que sean plurales o, con carácter excepcional, único, si bien de una singular potencia acreditativa, que resulten concomitantes al hecho que se trate de probar y que se encuentren interrelacionados, en el supuesto de que fuesen varios.

Por lo que respecta a la inducción, es necesario que esta sea razonable, respondiendo plenamente a las reglas de la lógica y de la experiencia, debiendo existir entre los hechos acreditados y la elusión un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

Adviértase en todo caso que, al resultar sometida la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas al cumplimiento de este conjunto de requisitos, en el supuesto de que la Administración tributaria siguiese la lógica del TS habría de probar directamente la existencia de la ganancia patrimonial y la falta de relación con su capacidad económica declarada. En cambio no habría de probar la justificación, sino todo lo contrario, la falta de justificación que, al amparo de la doctrina elaborada por el TS, constituye el inicio del que resulta la elusión. Así las cosas nos hallamos en presencia de un solo indicio, la ausencia de justificación facilitada por el obligado tributario o, en su caso, la destrucción de la producida, no existiendo en cambio una prueba directa de que la falta de justificación obedezca a la voluntad de eludir. La Administración tributaria únicamente podrá aportar un indicio, el relativo a la falta de justificación o, en su caso, a la destrucción de la facilitada, siendo suficiente para justificar una condena[64].

Obsérvese por tanto que, en sede penal, no se requiere justificar el origen para ser absuelto, sino tan solo aportar una explicación alternativa mínimamente razonable o plausible y que no se halle desvirtuada por la acusación ya que, en el supuesto de que se generase una duda, esta habría de resolverse a favor del acusado. Y, si el acusado aportara a lo largo del proceso una explicación alternativa que resultase mínimamente razonable o plausible que no se encontrase desvirtuada por la acusación, estaríamos ante una situación caracterizada por la ausencia de hecho imponible, ya que el elemento de falta de justificación terminaría disipándose con las explicaciones del acusado, y no existiendo hecho imponible tampoco existiría elusión.

---

64 En este sentido declaró el TS en la ya citada Sentencia de 17 de noviembre de 1999 que: «[...] Cuando exista una explicación alternativa, razonable y plausible, acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados, aun cuando no esté plenamente justificada, la prueba de cargo resultará insuficiente para fundamentar la condena penal».

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

En definitiva, creemos que la Administración tributaria ha de entrar a probar tanto la ganancia patrimonial como su falta de justificación, debiendo estimarse que esta última circunstancia no concurre cuando se aporta una explicación alternativa mínimamente razonable o plausible que no se halle desvirtuada.

A través de su Sentencia de 21 de diciembre de 2001 se refirió el TS a la cuestión relativa a la imputación temporal de la ganancia patrimonial no justificada a un ejercicio determinado. Sostiene a este respecto el Alto Tribunal que dicha imputación temporal adolece de efecto probatorio alguno, al tratarse de una cuestión de Derecho Sustantivo que no puede ser cuestionada por las partes ni por el tribunal.

A favor de la consideración de las ganancias patrimoniales como presunción legal se pronunció en su día el TS, entre otras, en su Sentencia de 16 de mayo de 2002, dictada durante la vigencia de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del IS, y en la que se declaró que: «[...] Desde 1996 es la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, 43/1995, de 27 de diciembre, la que regula esta clase de rentas en el artículo 140, con rúbrica bien significativa: "Bienes y derechos no contabilizados o no declarados. Presunción de obtención de rentas". El precepto se desarrolla en varios apartados, expresivos los cuatro primeros de un catálogo de presunciones legales bien explícitas desde su inequívoca formulación ("se presumirá" dicen los cuatro) hasta su explícito contenido sobre los incrementos no justificados de patrimonio. En el apartado quinto se dice literalmente que "El importe de la venta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros"».

Por su parte la Audiencia Provincial de Madrid manifestó en su Sentencia de 29 de enero de 2005[65], refiriéndose igualmente a la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas, lo siguiente: «[...] La determinación de la cuota defraudada tomando en consideración los incrementos no justificados de patrimonio [...] se apoya en una inducción que se ajusta plenamente a las exigencias de la prueba del proceso penal, toda vez que no contradice las reglas de la lógica ni las máximas de la experiencia [...] El método que se utiliza para construir la presunción (impropia) legal de renta queda validado como generalización de aquel por el que se llegaría a inferir la calificación de un incremento patrimonial determinado como renta de su concreto titular. Lo importante, pues, será acreditar la realidad del aumento del activo patrimonial, su titularidad y la ausencia de inclusión en la autoliquidación y de conocimiento de su origen. La máxima de experiencia que respalda la inferencia en el caso individual coincide con aquella que motiva la afirmación interina (presunción impropia) establecida en la norma tributaria»[66].

---

65 Dicho pronunciamiento sería posteriormente casado por el TS en su Sentencia núm. 952/2006, de 6 de octubre.

66 Añade asimismo la Audiencia Provincial de Madrid en la citada Sentencia de 29 de enero de 2005 que «[...] Las partes acusadas no pueden presuponer, sin prueba suficiente, la existencia de incrementos patrimoniales no justificados (demostrada, en este caso, mediante el análisis de determinadas cuentas corrientes y de ciertos contratos de transmisión inmobiliaria), su titularidad (que, en el caso enjuiciado, supondrá la demostración de la interposición de personas

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

Cabe concluir, por tanto, que la consideración o no como presunción de las ganancias patrimoniales no justificadas carece de toda relevancia en el ámbito penal ya que, de cara a su admisión como prueba del tipo, se requiere el cumplimiento de las exigencias relativas a la prueba indiciaria. Y el citado indicio, de especial potencia acreditativa, se ratificará cuando concurra con una ausencia total de explicación por parte del contribuyente respecto de los bienes o ingresos detectados, o bien cuando se produzca la destrucción, mediante prueba practicada a instancia de la acusación, de las explicaciones o alegaciones ofrecidas por el acusado para justificar el origen de tales bienes o ingresos. Y es que, únicamente cumpliéndose los requisitos propios y configuradores de la prueba indiciaria, la imposición de la condena penal quedará plenamente justificada.

En cambio, en aquellos otros supuestos en los que lo que exista sea una explicación alternativa y razonable acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados, aun cuando la misma no se encuentre plenamente justificada, la prueba de cargo resultará insuficiente para poder fundamentar la imposición de la condena penal.

En suma, dentro del ámbito penal, y a diferencia de lo que sucede en el ámbito tributario, el contribuyente no necesita acreditar de cara a lograr su absolución que los bienes o derechos de que se trate proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o, en su caso, de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo. Únicamente ha de aportar una explicación alternativa mínimamente razonable y no desvirtuada por la acusación, ya que en tal caso la duda razonable que pueda existir habrá de resolverse a favor del acusado.

3. ¿QUÉ TRATAMIENTO PROCESAL HAN DE RECIBIR LAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS?

A la hora de tratar de probar o de negar la existencia de las ganancias patrimoniales ilícitas dentro del ámbito penal cabe aludir a la existencia de un mínimo de actividad independiente de la posición o del criterio que se adopte respecto de la naturaleza de las ganancias patrimoniales no justificadas.

¿A qué «mínimo de actividad» nos estamos refiriendo? Dicho mínimo se concreta, respecto de la Administración tributaria, en la acreditación de la existencia de la ganancia y, en su caso, de la inexistencia de justificación, entendida esta última en el sentido de falta de correspondencia entre aquella (la ganancia) y la capacidad económica declarada de haberse declarado la referida ganancia o la eventual falta de declaración existente al respecto, circunstancia esta última que se plantea en relación con aquellos contribuyentes que no han declarado renta alguna.

---

físicas y jurídicas) y su cuantía, así como la omisión de su declaración a efectos de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Una vez probados, más allá de toda duda razonable, estos hechos no podrían exigirse a la Agencia Tributaria ni a las partes acusadoras, lo que constituiría una auténtica "prueba diabólica", esto es, la investigación de la procedencia de los incrementos descubiertos, porque la propia Ley reguladora del Impuesto los trata como hecho imponible, esto es, como renta».

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

A priori la existencia de ganancia resultará del expediente administrativo incorporado al procedimiento acompañando a la denuncia o a la querella de que se trate. Téngase presente que es en dicho expediente donde la Administración tributaria formaliza el descubrimiento de la ganancia, ya sea a través de los saldos en metálico de los que se hubiese dispuesto en las cuentas y depósitos bancarios, o bien a través de la realización de una concreta operación que implicase un desembolso superior a la capacidad económica declarada por el obligado tributario[67].

En consecuencia la Administración tributaria habrá de limitarse a indicar o, en su caso, a acreditar, la existencia de la ganancia patrimonial. En la práctica aquella suele añadir a la acreditación de la ganancia la inexistencia de justificación, ya sea acudiendo a la certificación de inexistencia de declaración tributaria alguna o bien sirviéndose de la certificación de la existencia de una capacidad económica declarada inferior a la manifestada por la ganancia y sin que se guarde correspondencia con las rentas declaradas.

Ahora bien, con independencia de lo anterior se ha de precisar que la posición del contribuyente en vía administrativa le proporciona el derecho a alegar aquello que estime oportuno respecto a la falta de justificación. Y, dada esta posibilidad, podría llegar a suceder que no existiese alegación efectuada por el contribuyente o bien, en su caso, que se reconociese que dicho afloramiento de patrimonio responde a la existencia de unas rentas ocultas. En ambos supuestos habría que concluir que la Administración tributaria completó el expediente al no tener que buscar la justificación del afloramiento, sino únicamente su no justificación con base en la información de la que se dispusiera.

En otro caso, esto es, habiéndose justificado el origen del afloramiento, esta figura de las ganancias patrimoniales no justificadas terminaría quedando desnaturalizada ya que, habiéndose probado el origen de los bienes y derechos de que se trate, estaríamos en realidad ante una ganancia patrimonial justificada, resultando por ende acreditada la omisión en la declaración de las rentas.

Incluso podría llegar a suceder que el obligado tributario hubiese aportado a la Administración información que, al menos *a priori*, pudiera llegar a justificar el afloramiento y su no tributación. Dada esta última situación, en el supuesto de que no persistiese el convencimiento por parte de aquella respecto de la falta de justificación, podría remitir el expediente junto con el oportuno informe de denuncia, no hallándose obligada a negar la justificación facilitada[68].

---

67 En la mayoría de supuestos la Administración tributaria tendrá conocimiento de estos afloramientos a los que nos referimos a través de sus propias bases de datos o del correspondiente cruce de información. Esto es lo que sucede, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que se imputa al contribuyente la realización de una operación económica que requiere de la práctica de un desembolso (caso de la adquisición de un activo o de la realización de una aportación social). Recuérdese a este respecto que, como ya se ha indicado, dispone el artículo 11 de la Ley 35/2006 que las ganancias patrimoniales no justificadas habrán de atribuirse en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifieste. Y todo ello al margen de la eventual aplicación de la doctrina del levantamiento del velo.

68 En efecto, no parece que la Administración tributaria se encuentre en la obligación de tener que negar la eventual falta de coherencia existente en las explicaciones facilitadas por el contribuyente. Piénsese que, en dicho supuesto, la remisión del expediente terminaría supeditada a la obligación de entrar a negar cualquier explicación que pudiera otorgarse.

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

Tradicionalmente la jurisprudencia ha venido exigiendo en este punto un mínimo razonable de actividad investigadora destinada a poder determinar el origen de los fondos de que se trate, al objeto de poder rechazar todos aquellos argumentos que pudiera ofrecer el contribuyente.

Dentro del ámbito penal el proceso susceptible de ser desarrollado lo integra una serie de diligencias básicas tales como la declaración de los denunciantes o querellados, en la que habrá de confirmarse la existencia de los bienes y derechos aflorados, así como la titularidad de dichos bienes y derechos y la justificación del origen. En este sentido a pesar de que, *a priori*, aquellas diligencias que se practiquen no harán sino confirmar lo acreditado administrativamente, en ocasiones a la luz del proceso podrá producirse, por ejemplo, la atribución de los bienes o derechos a un tercero[69]. Pues bien dada esta situación conviene tener presente que, por sí misma, la simple negación de la titularidad resulta insuficiente, debiendo ir acompañada de una explicación razonable que cuente con el oportuno respaldo probatorio[70].

Para finalizar puede llegar a suceder que, aun admitiéndose la existencia del afloramiento, se niegue la falta de justificación a través de la aportación de una relación entre lo declarado y el patrimonio aflorado, o bien de aquella otra relación que pueda producirse entre el patrimonio aflorado y otro activo previo del que proceda o entre un ingreso que no tributa en reta tal y como sucede, por ejemplo, tratándose de sucesiones.

Adviértase que, si se admitiese el carácter de definición de renta, la acusación habría de entrar a motivar que los bienes y derechos aflorados tuvieron la consideración de renta para el sujeto en la medida en que constituyen el resultado económico de una actividad o bien ha actuado como tal, posibilitando al obligado tributario disponer de los mismos. Téngase presente, además, que la existencia de los bienes y derechos no requiere de permanencia alguna, de manera que aquellos podrían adolecer de toda vocación de conformar el patrimonio[71].

Cuestión distinta es que, a través del informe del actuario, puedan rechazarse los argumentos de contrario que se hayan facilitado, al objeto de favorecer el propio desenvolvimiento del proceso. Téngase presente, a este respecto, que dentro del ámbito penal la generación de una duda razonable en lo referente a la justificación se resuelve a favor del acusado.

69 Pensemos, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que se sostiene que los saldos ingresados en una cuenta propia son, en realidad, debidos a terceros que los prestan, o bien se argumenta que se trata de cantidades que, por razones de operatividad, se abonan en una cuenta personal en lugar de en la del titular.

70 Piénsese que, aun cuando la acusación no se encuentra obligada a desacreditar las explicaciones, sí que se encuentra obligada a hacerlo so pena de suscitar diversas dudas relativas a la certeza de la titularidad. En la práctica el rechazo de las explicaciones ofrecidas suele proceder del razonamiento de lo inverosímil de las explicaciones ofrecidas, con independencia de que en determinados supuestos se precise las declaraciones de quienes argumentan ser titulares de los activos y la falta de acreditación documental de dicha titularidad.

71 Así sucede, por ejemplo, en aquellos casos en los que los ingresos de origen desconocido terminan consumidos en gasto. Esta situación contrasta con aquella otra que podría llegar a producirse en el supuesto de que lo aflorado se convirtiese en patrimonio mediante su utilización en la adquisición de un activo. Téngase presente que en todos aquellos supuestos en los que lo aflorado se utiliza como un *input* se está considerando como renta lo que, para algunos, constituye un patrimonio ya que, en definitiva, las rentas tienen vocación de ingreso destinado a gasto. Y, aun en el

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

A) Análisis específico de las ganancias patrimoniales derivadas de la realización de actividades ilícitas

Sin lugar a dudas, una de las modalidades más significativas de ganancias patrimoniales no justificadas es aquella que se produce en aquellos supuestos en los que las mismas son consecuencia de un ilícito penal. ¿Cabe estimar en estos supuestos que el origen viciado de la ganancia excluye la consideración de delito fiscal? ¿Ha de partirse en estos casos de la existencia de un hecho imponible lícito o, por el contrario, carece de toda trascendencia la valoración jurídica que haya de otorgarse al hecho imponible?

Pensemos, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que, como consecuencia de la realización de una concreta actividad ilícita, se obtienen determinados beneficios económicos ocultados al Fisco y que posteriormente salen a la luz, ya sea con motivo de una comprobación efectuada sobre el contribuyente generador de las ganancias o durante el transcurso de un proceso penal en el que la Administración tributaria ha de ser llamada en calidad de perjudicada por la comisión de un eventual delito fiscal.

A priori una primera posibilidad sería defender la licitud del hecho imponible como condición necesaria para la exigencia de la obligación tributaria. En este sentido se manifestó en su día Falcón y Tella[72], para quien el hecho imponible ha de ser, en todo caso, lícito. En caso contrario únicamente cabría exigir dinero a título de sanción. Ahora bien conviene no olvidar a este respecto la presunción de licitud de los negocios jurídicos derivada del artículo 1.277 del Código Civil, de conformidad con el cual, aunque la causa no se exprese en el contrato se presume que existe y que es lícita mientras el deudor no pruebe lo contrario. Y, al amparo de la citada presunción, en tanto en cuanto la Administración tributaria carece de competencia para declarar un determinado negocio jurídico como ilícito, ha de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias siempre y cuando no exista un pronunciamiento relativo a la licitud de la causa[73].

En el hipotético caso de que la Administración tributaria considerase que la actividad de que proceden los fondos resultase ilícita habría de denunciar los hechos, pasando el correspondiente tanto de culpa y absteniéndose de efectuar toda comprobación mientras no se resuelva acerca de dicha cuestión. En efecto, tanto pronto como la Administración tributaria tuviese conocimiento de hechos que revistiesen caracteres de delito, habría de denunciarlos, al ser esta su obligación.

---

supuesto de que no se consumiese sino que se consolidase en activos, dichas rentas ocultas adquieren la entidad suficiente como para poder consolidarse en el patrimonio. Así las cosas la defensa deberá siempre tratar de motivar que el patrimonio aflorado no tiene origen en renta, siendo insuficiente a tal efecto la simple negativa.

72 Falcón y Tella, R.: «La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito: SAP Madrid 24 de enero de 1998», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1998, pág. 5.

73 Téngase presente, sin embargo, que la presunción no aclara el supuesto en que la Administración adquiere un conocimiento fundado de que las ganancias patrimoniales resulten consecuencia de un ilícito penal o aquel otro en virtud del cual se inicien actuaciones tendentes a determinar dicha consecuencia.

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

Y, una vez pasado el tanto de culpa, habría de abstenerse como consecuencia de la preferencia que adquiriría el orden jurisdiccional penal[74].

Como es sabido señala el artículo 13 de la LGT, a la hora de delimitar el concepto de hecho imponible, que: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez». De este modo el hecho imponible queda aislado de todos aquellos vicios que pudieran afectar a su validez. Y, al «prescindirse» de todos aquellos defectos que pudieran afectar a la validez de aquel termina por confirmarse la intrascendencia de la naturaleza ilícita del origen de las ganancias patrimoniales. Lo esencial para la norma tributaria es el presupuesto de hecho, cuya concurrencia viene a poner de manifiesto la existencia de capacidades económicas que justifican la imposición. Y es que cuando se someten a gravamen las ganancias patrimoniales no se está sujetando aquella actividad de la que derivan, sino la capacidad económica que implican[75].

Es cierto que, al amparo de lo establecido en el artículo 57 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados resulta posible la devolución del impuesto cuando se declare por resolución firme la nulidad del acto o contrato de que se trate, salvo que se hubieran producido efectos lucrativos y sin perjuicio de la prescripción.

Ahora bien, ¿cabría la posibilidad de justificar al amparo de dicha devolución la imposibilidad por parte de la Administración de exigir tributos cuando se declara judicialmente que los mismos derivan de la comisión de un ilícito? Desde nuestro punto de vista la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. De hecho el propio precepto añade a continuación en su apartado segundo que se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil, esto es, cuando no tenga lugar la restitución de la cosa objeto del contrato con los frutos y el precio con sus intereses, de conformidad con lo establecido en el citado precepto[76].

Piénsese que, en el supuesto de que se admitiese el citado razonamiento, únicamente cabría la devolución tratándose de aquel supuesto en el que el ilícito resultase exclusivo para una sola de las partes del negocio jurídico y, adicionalmente, en el supuesto de que se produjese la restitución.

---

74 Lógicamente ello sería así sin perjuicio de necesaria personación de la Administración tributaria en su condición de perjudicada.

75 Ello justifica que quien disponga de una determinada capacidad económica no deba quedar exento de tributar por ella, al margen de la eventual ilicitud del medio a través del cual la hubiese obtenido.

76 Como es sabido lo dispuesto en el citado artículo 1.295 del Código Civil ha de ser puesto en conexión con el artículo 1.305 de dicho cuerpo legal en relación con los supuestos de nulidad por ilicitud de la causa o del objeto, supuestos estos en los que no se producirá la restitución cuando la ilicitud resulte común a ambas partes. En cambio, tratándose de aquellos otros supuestos en los que dicha ilicitud solo lo sea para una de las partes sí que cabrá la restitución salvo que, como señala el artículo 1.295 del Código Civil, no se encuentren en su poder las cosas a restituir.

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

En la práctica, tratándose de supuestos de ganancias patrimoniales derivados de actividades ilícitas tales como el narcotráfico lo que se produciría sería una operación en la que los intervinientes son conocedores de la ilicitud, aceptando la misma con la finalidad de poder lucrarse a resultas de dicho tráfico. Así las cosas, no parece que en tales supuestos la ilicitud sea exclusiva para una sola de las partes, resultando además extraordinariamente difícil que tenga lugar la devolución de la sustancia prohibida y del dinero pagados[77].

Ciertamente el artículo 2.3 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, establece que:

> «Cometen asimismo delito de contrabando quienes realicen alguno de los hechos descritos en los apartados 1 y 2 de este artículo, si concurre alguna de las circunstancias siguientes:
>
> a) Cuando el objeto del contrabando sean drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, armas, explosivos, agentes biológicos o toxinas, sustancias químicas tóxicas y sus precursores, o cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito, o cuando el contrabando se realice a través de una organización, con independencia del valor de los bienes, mercancías o géneros.
>
> b) Cuando se trate de labores de tabaco cuyo valor sea igual o superior a 15.000 euros».

Añade además el artículo 4 de la citada ley que:

> «En los procedimientos por delito de contrabando la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada que la Administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción o por alguna de las causas previstas en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluidos sus intereses de demora.
>
> Cuando pudiera practicarse la liquidación de la deuda tributaria se observarán las reglas contenidas en la disposición adicional cuarta de esta ley.
>
> Respecto de la deuda aduanera se estará, asimismo, a lo previsto en la citada disposición adicional cuarta».

Ello ha de entenderse además del comiso. En definitiva, al amparo de nuestra regulación interna resulta perfectamente compatible la responsabilidad civil comprensiva de la deuda aduanera con el comiso de las mercancías.

---

77 Un planteamiento similar podría realizarse en relación con los delitos de cohecho cometidos por los funcionarios públicos. Quien acude al funcionario tiene conocimiento de la existencia de la ilicitud y participa de la misma. E incluso en el supuesto de que no se produjese dicha participación resultaría bastante improbable que se produjese la restitución.

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

Ahora bien, ¿significa ello que, rechazando como regla general la ausencia de tributación de las ganancias patrimoniales ilícitas, resultaría posible con carácter residual su tributación en el supuesto de que no se acordase el decomiso? Parece claro que la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa, ya que se trata de dos cuestiones distintas, no excluyentes entre sí. En efecto cabría la posibilidad de que, simultáneamente, se acordase el decomiso de la ganancia y la necesaria tributación de la misma.

Un criterio favorable a la tributación fue defendido, entre otras, en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 24 de febrero de 1998[78], a través de la cual se impuso una condena por delito fiscal en un supuesto en el que resultaba acreditado el origen delictivo de unos fondos. Tal y como se señaló en la citada sentencia la necesaria aplicación del principio de igualdad tributaria prohíbe el otorgamiento de un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete, no pudiendo aludirse a la existencia de ningún precepto (ni dentro del ámbito tributario ni fuera de él) que excluya la tributación de una renta percibida realmente por el sujeto pasivo sobre la base de que la actividad económica generadora de los fondos percibidos pueda presentar un carácter legal o ilegal.

Asimismo se argumentó en la citada sentencia que la tributación recae siempre sobre el beneficio obtenido y no sobre la operación en sí realizada, de manera que lo obtenido en beneficio constituirá renta gravable con independencia de las consecuencias que dentro de otros órdenes jurídicos (ya sea el penal o el administrativo común) pueda tener la actividad generadora del mismo. En palabras del citado órgano judicial: «El beneficio deviene propiedad de quien lo obtiene, que financia su forma de vida precisamente con esa renta, por lo que su no tributación supondría una discriminación a favor de quien genera los fondos de que dispone de manera ilegal, vulnerando los principios constitucionales de justicia, igualdad y capacidad de pago que para el sistema tributario consagra el artículo 31 de la CE».

En resumen, al amparo de este planteamiento se estima que el hecho de que un determinado sujeto, como consecuencia de la ilegalidad de su conducta, se vea privado con posterioridad de los fondos no excluye el hecho imponible, el cual se originaría con la obtención de la renta.

Inicialmente, y desde la perspectiva que ofrece el Derecho Penal sustantivo, la admisión de esta clase de delitos fiscales ha planteado diversas cuestiones tales como, por ejemplo, la eventual existencia de un concurso de leyes entre los delitos contra la Hacienda Pública y aquellos otros a través de los cuales se castigan aquellas operaciones económicas generadoras de riqueza.

Así, por ejemplo, a través de su conocida Sentencia de 24 de febrero de 1998 estimó el TS, en contra de lo argumentado por la parte acusada en el sentido de que las cantidades supuestamente defraudadas a la Hacienda Pública procedían directa o indirectamente del desarrollo de una

78 Dicho pronunciamiento resultaría posteriormente confirmado en casación por el TS en su Sentencia de 21 de diciembre de 1999.

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

actividad delictiva (estimándose así que debía apreciarse la existencia de un concurso de leyes entre los delitos de estafa, cohecho y malversación, de una parte, y los delitos cometidos frente a la Hacienda Pública, de otra), que en dicho supuesto no existía en realidad unidad de acción, ni en su vertiente natural ni tampoco en la jurídica. En opinión del Alto Tribunal, desde punto de vista de la acción los referidos hechos que habían sido calificados como delitos de cohecho, malversación y estafa se encuentran integrados por una serie de acciones complejas realizadas a lo largo de un prolongado periodo de tiempo y que no coinciden con la actividad realizada en el instante de efectuar las sucesivas declaraciones fiscales por parte del agente, las cuales tenían la consideración de declaraciones defraudatorias que, además de ocultar la mayor parte de los ingresos lícitos o ilícitos del acusado, contenían manipulaciones a resultas de las cuales se obtenían incluso devoluciones. Y, a pesar de que la defensa de la parte acusada argumentó que el concurso de delitos producido iba en contra de la aplicación del principio de *non bis in idem*, concluyó el TS en el citado pronunciamiento que: «[...] No nos encontramos ante una única acción doblemente sancionada, sino ante una actividad delictiva plural en la que la sanción de alguna de las conductas no absorbe todo el desvalor y reproche que la totalidad de la conducta merece».

¿Cabría la posibilidad de estimar en el presente caso que, en el supuesto de que se exigiese la declaración de los beneficios resultantes del desarrollo de las actividades ilícitas, se estaría exigiendo una declaración reveladora de sus actividades ilícitas, resultando vulnerado en consecuencia el derecho a no declarar contra uno mismo? ¿Podría estimarse que dicha declaración estaría revelando la naturaleza ilícita de las acciones realizadas, adquiriendo entonces el derecho fundamental a no declararse culpable la consideración de causa de justificación que eximiría al sujeto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales?

Desde nuestro punto de vista la respuesta a ambas cuestiones ha de ser negativa. Y ello debido a que las declaraciones tributarias no presentan tal alcance, al no deberse consignar el origen ilícito de las operaciones realizadas sino, por el contrario, los rendimientos que de ellas puedan llegar a derivarse. A mayor abundamiento, de cara a poder excluir la existencia de delito fiscal sería suficiente con la declaración del acusado, con independencia del acierto o desacierto que llegara a producirse en el concepto dentro del cual se declaran.

Recuérdese además que, como ya se ha indicado, resulta compatible la concurrencia del decomiso de los bienes con la de la tributación. Es más, los bienes decomisados no revierten en ningún caso a favor de la Administración tributaria, de manera que no parece que pueda hablarse de la existencia de igualdad cuando se mantiene la subsistencia de la obligación tributaria[79].

Recapitulando, con carácter general las ganancias patrimoniales obtenidas a resultas de la realización de ilícitos penales habrán de integrarse en el patrimonio de quien las obtiene, dada su consideración como un exponente de la existencia de capacidad económica sometida a grava-

[79] Tampoco parece, por otro lado, que sea función del decomiso proceder a igualar al delincuente (en tanto que contribuyente que no tributa) con la del contribuyente que sí tributa, al ser su función la del castigo y no la de proceder a reparar las responsabilidades civiles que puedan llegar a producirse.

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

men. Adicionalmente dichas ganancias, en numerosos supuestos, terminan transformándose de manera que finalmente no resulta posible diferenciar su origen. En todo caso se trata de unos beneficios que dan lugar al surgimiento de una capacidad económica, objeto imponible del IRPF.

Por otro lado, en tanto en cuanto se está admitiendo el decomiso de los efectos del delito, ¿no se está reconociendo la existencia de una ostentación y de una titularidad de los mismos? Desde nuestro punto de vista así es ya que, en otro caso, procedería la restitución de aquellos a su legítimo titular. Y no siempre los fondos que determinan la existencia de propiedad han sido adquiridos en contra del consentimiento de alguien (caso, por ejemplo, de un supuesto de prevaricación o de tráfico de influencias, en el que los fondos obtenidos por el condenado no puedan ser objeto de restitución a sus anteriores propietarios).

A mayor abundamiento, no siempre dentro del ámbito tributario se está a la titularidad jurídica para determinar la condición de sujeto pasivo de un tributo. En ocasiones resulta de aplicación el criterio referente a la titularidad económica, salvo prueba en contrario. Así sucede, por ejemplo, en relación con aquellos supuestos en los que se grava la titularidad de una cuenta corriente y los fondos que se encuentran depositados en la misma, pudiendo llegar a suceder que tales fondos no sean del titular de la empresa, a pesar de lo cual resulte gravado el titular del depósito.

Por lo demás parece lógico estimar que las ganancias patrimoniales resultantes de la realización de una actividad ilícita habrían de recibir un mejor trato que aquellas otras ganancias patrimoniales de origen indeterminado. Así, por ejemplo, si ante el eventual descubrimiento que pudiera llegar a tener lugar por parte de la Inspección tributaria de unos fondos ocultos se reconociese por su titular que dichos fondos no constituyen sino el resultado de un delito ya prescrito, en el supuesto de que se admitiese el criterio apuntado con anterioridad la Administración tributaria habría de abstenerse de seguir inspeccionando y comprobando, dando traslado de la causa a la jurisdicción penal. Y si en esta última se decidiese finalmente archivar el procedimiento la Hacienda Pública quedaría imposibilitada para la liquidación y recaudación de la deuda tributaria.

Ciertamente a la hora de defender una posición contraria a la tributación de estas ganancias patrimoniales derivadas de actos ilícitos podrá alegarse la imposibilidad de que el Estado se convierta en receptor o incluso en partícipe del delito del que procedan dichas ganancias ilícitas. Ahora bien, si se está reconociendo la legitimidad del Estado para poder acordar el decomiso de dichas ganancias, podría parecer igualmente razonable que decidiese recaudar por las mismas, dada la concurrencia del consabido deber genérico de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos[80].

---

80 A favor de la tributación de los actos ilícitos se han pronunciado, entre otros autores, Trillo Navarro, J. F.: *Delitos económicos. La respuesta penal a los rendimientos de la delincuencia económica*, Dykinson, Madrid, 2008, pág. 108 y Aparicio Pérez, J.: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 57, afirmando este segundo autor que: «Estiman este conjunto de autores que la imposición directa de la tributación recae sobre el beneficio y no sobre el ejercicio de la actividad, no existiendo al efecto precepto alguno que condicione la fiscalidad de la renta obtenida a que la actividad que la origina sea la legal». Por su parte, Conde-Pumpido Tourón, C.: «Una cuestión problemática en el delito fiscal: ¿responsabilidad penal por defraudación fiscal en supuestos de ganancias ilícitas?»,

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

¿Significa ello que, al desarrollarse esta labor recaudatoria, se está admitiendo la licitud de la actividad que hubiese generado la ganancia? Desde nuestro punto de vista la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Simplemente se estaría reconociendo la obligación de tributar que deben asumir todos aquellos que ostenten beneficios. En otras palabras, no parece que la eventual moralidad o inmoralidad, así como la hipotética licitud o ilicitud de los hechos imponibles pueda llegar a incidir sobre el ejercicio de la potestad tributaria[81].

En todo caso no creemos que la función perseguida a través del delito fiscal se alcance con el decomiso. Este último se proyectará sobre aquellas ganancias de aquel que hayan sido aprehendidas. En cambio el delito fiscal se proyecta sobre el conjunto de las ganancias obtenidas, se hallen o no presentes en el patrimonio del delincuente al tiempo de haber sido acordado el decomiso. De hecho la concurrencia de delito fiscal no se predica únicamente de aquella ganancia patrimonial directamente resultante de su comisión, sino sobre cualquiera de sus manifestaciones y de sus transformaciones.

---

en la obra colectiva *Derecho Penal Económico*, Centro de Documentación Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2003, pág. 267, precisa a este respecto que: «Los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación como delito contra la Hacienda Pública, pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones fiscales, pero si no lo es por cualquier causa, los delitos fiscales deberán ser autónomamente sancionados. La procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador». En cambio un criterio contrario a la consideración de las actividades ilícitas como hecho imponible susceptible de quedar sujeto a tributación ha sido defendido, entre otros, por Bacigalupo Sagesse, S.: *Ganancias ilícitas y Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2002, pág. 24, para quien «Lo establecido por el artículo 31.1 de la Constitución de manera alguna está pensando en la capacidad contributiva del delincuente [...] Resulta grotesco pretender que, amparados bajo el principio de igualdad, se pretenda establecer que el constituyente estableció la igualdad de todos, ya sean delincuentes o no»; por su parte, Soler Roch, M.ª T.: «La tributación de actividades ilícitas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, pág. 16, declaró en su día que: «Atendiendo al carácter ético del Estado, al permitirse la tributación de actividades ilícitas, el Estado se convierte en partícipe del delito cometido para obtener tales ganancias». Finalmente cabría aludir a la existencia de una tercera línea de interpretación intermedia al amparo de la cual, si bien se mantiene que no resulta posible aceptar la tributación directa de las ganancias ilícitas, sí que cabe reconocer la posibilidad de tributación de los beneficios indirectos obtenidos de dichas actividades; de esta opinión se muestra partidario, por ejemplo, Choclán Motalvo, J. A.: «Problemas actuales del delito fiscal», *Derecho Penal Económico*, núm. 14, 2001, pág. 64, para quien «Si la actividad ilícita consiste en la entrega de mercancías o la prestación de servicios que, además, producen rendimientos, se podrá tributar por tales ganancias en razón de haberse realizado el hecho imponible del IVA [...] No obstante será necesario que se pueda establecer un nexo causal, bajo una perspectiva meramente naturalística; en el ámbito normativo se deberá aplicar la figura del comiso a la ganancia directa del delito, en tanto que la aportación de los sujetos de circunstancias posteriores que han permitido la generación de fondos de una manera regular impide imputar esa ganancia secundaria a la previa comisión del hecho punible».

81 Así, por ejemplo, dado un supuesto de estafa en el que se hubiese cobrado el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) al sujeto estafado la Administración tributaria no quedaría obligada a devolver dicho IVA ya que, a pesar de resultar ilícita la referida conducta, el negocio celebrado existió como tal, habiendo determinado el devengo del impuesto. A mayor abundamiento, únicamente de este modo podría entenderse la razón de ser de lo señalado en el artículo 13 de la LGT.

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

TRIBUTACIÓN

PRINCIPIOS DE LA ORDENACIÓN Y APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL

Manuel Alías Cantón

Máster en Tributación/Asesoría Fiscal (Udima)
Doctor en Derecho Fiscal (Universidad de Almería)
Diputado Delegado de Hacienda.
Diputación de Almería

Extracto

Nuestro texto constitucional establece en su artículo 31 el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos –por todos–, de acuerdo con una serie de principios, considerados como «principios constitucionales en materia tributaria». Entre ellos, figuran los de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, de equitativa distribución de la carga tributaria, eficiencia y economía. También, el artículo 133 de la Constitución recoge el principio de reserva de ley en esta materia y dice que la potestad tributaria originaria corresponde exclusivamente al Estado.

Asimismo, el artículo 3 de la LGT agrupa los mismos principios de la Constitución en principios de ordenación y principios de aplicación del sistema tributario. Junto a los anteriores, el artículo 6 del TRLRHL añade otros principios específicos para los tributos locales. Estos principios son un desarrollo del principio de territorialidad.

Todos los principios expresados deben respetarse por las entidades locales en el establecimiento y exacción de sus tributos, y los mismos pueden ser alegados por los contribuyentes en sus relaciones con las haciendas locales.

Palabras claves: principios en materia tributaria, ordenación y aplicación de los tributos, reserva de ley en materia tributaria y principio de territorialidad.

Fecha de entrada: 16-02-2016 / Fecha de aceptación: 18-03-2016 / Fecha de revisión: 23-06-2016

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

PRINCIPLES OF ORDINATION AND APPLICATION THE LOCAL TAX SYSTEM

Manuel Alías Cantón

Abstract

Our Constitution provides in Article 31 the duty to contribute to the maintenance of public expenditure –all–, according to a set of principles, considered «constitutional principles in tax matters». Among them are those of generality, economic capacity, equality, progressiveness and non-confiscatory, equitable distribution of the tax burden, efficiency and economy. Also, Article 133 of the Constitution enshrines the principle of reserve of law in this matter and states that the original fiscal sovereignty belongs exclusively to the State.

Likewise, Article 3 of the General Tax Law groups the same principles of the Constitution in principles of ordination and principles of application the tax system. Along with the above, the article 6 of the Local Finance Law, adds other specific principles for local taxes. These principles are a development of the principle of territoriality.

All the principles above mentioned must be respected by the local authorities in the establishment and collection of their taxes, and they can be claimed by taxpayers in their relations with the local treasury.

Keywords: principles in tax matters, ordination and application of taxes, legal reserve, in tax matters and principle of territoriality.

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

Sumario

1. Introducción
2. Los principios constitucionales en materia tributaria y su aplicación a los tributos locales
3. Los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario recogidos en la LGT y su aplicación en los tributos locales
4. Los principios en el establecimiento de tributos locales contemplados en el TRLRHL
5. Conclusiones

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

1. INTRODUCCIÓN

Debemos advertir al lector de que los trabajos existentes sobre los principios aplicables al sistema tributario español son muchos y muy variados pero, en este caso, se pretende analizar las particularidades que afectan a dicha aplicación en el ámbito tributario local. A nadie se le escapa que los principios tributarios son las grandes directrices, las orientaciones y finalidades generales de todo el sistema fiscal, directamente emanados de la Constitución española y concretados en la Ley General Tributaria. Como señaló, en su día, Sainz de Bujanda[1]: «un sistema tributario, en efecto, solo es racional si es justo, y solo puede ser justo si se adecua a las normas fundamentales y primarias del Ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho».

Para analizar los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario local debemos partir de cinco normas legales básicas:

La primera, contemplada en el artículo 31 de la Constitución española, que a tal efecto recoge una serie de principios en materia tributaria, al disponer lo siguiente: «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

La segunda, contenida en el artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), el cual señala: «1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

La tercera, recogida en el artículo 12.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en ade-

[1] Sainz de Bujanda, F. [1987]: *La contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, pág. 6.

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

lante TRLRHL), el cual establece lo siguiente: «La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo».

La cuarta, también recogida en el TRLRHL, al disponer su artículo 6 lo siguiente: «Los tributos que establezcan las entidades locales al amparo de lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, respetarán, en todo caso, los siguientes principios: a) No someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad; b) No gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio; c) No implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio».

Y, quinta, plasmada en el artículo 3.1 del Real Decreto de 24 de julio de 1889, texto de la edición del Código Civil (en adelante CC), el cual señala lo siguiente: «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas», y en el artículo 1.4 de dicho CC, que establece: «Los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico».

De la lectura conjunta de los cinco preceptos legales, antes reseñados, se desprende que: en el establecimiento de sus tributos, las entidades locales respetarán, en todo caso, los principios constitucionales en materia tributaria, los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario que, con carácter general, recoge la LGT, así como los principios propios contemplados en el TRLRHL. Además, los principios contemplados –tanto en la LGT como en el TRLRHL– se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del CC, en tanto no sean previamente definidos por la normativa tributaria y, en ausencia de dicha previa definición, estos principios se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicados, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellos.

Por lo que ya, en este punto, se puede afirmar que –tanto los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario contemplados en la Constitución y en la LGT, como los principios contemplados en el TRLRHL– son aplicables a la gestión, inspección y recaudación de los tributos locales, en tanto y en cuanto, en un caso determinado, no exista una normativa específica reguladora que resuelva dicho supuesto (defecto de ley), todo ello sin perjuicio del carácter general informador del ordenamiento tributario local que tienen dichos principios.

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

2. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU APLICACIÓN A LOS TRIBUTOS LOCALES

Como hemos dicho al inicio, el artículo 31.1 de la Constitución contempla una serie de principios en materia tributaria tales como: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Estos principios, según Martín Queralt[2], son: «elementos básicos del Ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros»; el artículo 31.2 añade a los anteriores los principios de: equitativa distribución de la carga tributaria, eficiencia y economía; y finalmente, el artículo 31.3 incorpora el principio de reserva de ley. Dicha reserva de ley, en materia tributaria, también se encuentra recogida en el artículo 133 de la Constitución, al disponer que: «1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley; 2. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes; 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley». Todos estos principios, como de manera reiterada ha señalado el Tribunal Constitucional, no son compartimentos estancos, sino que cada uno de ellos cobra valor en función de los demás, y en tanto sirva para los valores superiores del artículo 1 de la Constitución. Valgan por todas las Sentencias del Tribunal Constitucional n.º 27/1981, de 20 de julio (NFJ000001), y n.º 104/2000, de 13 de abril (NCJ052121).

De manera sucinta, nos vamos a referir a los distintos principios generales del sistema tributario español, así por lo que se refiere:

Al principio de generalidad (también denominado de universalidad), el artículo 31.1 de la Constitución establece que: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad...». La primera cuestión que llama la atención es la expresión «todos» que ha de entenderse como la voluntad del constituyente de que las cargas públicas se imputen a los que se encuentren y desarrollen su actividad profesional en el territorio español, más allá de que tengan la condición de nacional o extranjero. Por otro lado, el principio de generalidad supone que el legislador debe tipificar como hecho imponible todo acto o negocio jurídico que demuestre capacidad económica. Es decir, con carácter general se prohíben las exenciones y bonificaciones que puedan resultar discriminatorias. Sin embargo, ello no supone que no se puedan conceder beneficios tributarios por razones de política económica. En este sentido, el Tribunal Constitucional en no pocas ocasiones ha reconocido que los tributos, además de ser un medio para recaudar ingresos públicos, sirven como instrumentos de política económica general y para asegurar una mejor distribución de la renta nacional. Como ejemplo de lo expuesto con anterioridad, podemos citar, entre otras, las Sentencias n.º 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490); n.º 276/2000, de 16 de noviembre (NFJ009503); n.º 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001); n.º 3/2003, de 16 de enero y n.º 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808). En particular, en su Sentencia n.º 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), afirma que: «la exención o la bonificación –privilegio de su titular–

[2] Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. M. [2000]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, pág. 105.

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

como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, solo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31 (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8)».

Del principio de capacidad económica, podemos decir que, tradicionalmente, suponía que solo cuando se producía un hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica se podía establecer el tributo, lo que no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria. Esto supone que la norma con carácter general establece las condiciones para la imposición. Sin embargo, no han faltado ocasiones en las que la generalización del hecho imponible establecido en la norma podía ser contrario a la Constitución al producir mayor presión fiscal sobre quienes en realidad tienen menos capacidad económica, tal y como puso de manifiesto el Tribunal Constitucional en su Sentencia n.º 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490). Desde luego, lo que sí ha prohibido taxativamente el Tribunal Constitucional es que se graven riquezas aparentes o inexistentes, valga por todas su Sentencia n.º 221/1992, de 11 de diciembre (NFJ002247).

La doctrina del Tribunal Constitucional, valga por todas su Sentencia n.º 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269), ha establecido que: «es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo». En igual sentido, la tantas veces citada, Sentencia n.º 221/1992, de 11 de diciembre (NFJ002247).

Por último, la conformación del hecho imponible debe ser compatible con lo que se ha denominado «exención del mínimo vital», entendido como la cantidad de renta que no expresa capacidad económica puesto que esa renta es requerida para cubrir las necesidades vitales del titular.

Los principios de generalidad y de capacidad económica se encuentran íntimamente relacionados, como puso de manifiesto el Tribunal Constitucional, en la citada Sentencia n.º 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), al señalar que: «la expresión "todos" absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario».

Del principio de justicia, debemos decir que la Constitución se refiere al principio de justicia como «un sistema tributario justo», y sin perjuicio de que la justicia sea también un valor superior

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

del ordenamiento jurídico, la justicia tributaria deberá atender al sistema sobre el que se articulan los tributos. Dicho principio afecta a la ordenación del gasto público, y se articula sobre la base de dos postulados: la equidad en la asignación de los recursos públicos y el criterio de eficiencia y economía en su tramitación y ejecución. La idea de reparto justo de la carga tributaria, la justicia en los ingresos del Estado, ha de vincularse forzosamente con un programa justo en el gasto público. Como señala Pont Clemente[3]: «No puede existir un ideal de justicia tributaria aislado del ideal de justicia referido a la totalidad de la actividad financiera». Para nuestro Tribunal Constitucional, tal y como manifiesta su Sentencia n.º 19/2012, de 15 de febrero (NCJ056426): «la Constitución de 1978 no diseña un concreto modelo de sistema tributario que sea aplicable en un momento dado, habiendo dejado al legislador estatal su determinación».

Hay que señalar que el principio de justicia tributaria tiene un carácter transversal, según Calvo Ortega[4], que despliega su eficacia y efectos tanto en la ordenación como en la imposición de los tributos, habiendo señalado el Tribunal Constitucional en sus Autos n.º 207/2005, de 10 de mayo, y n.º 222/2005, de 24 de mayo, que: «no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que solo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)».

Del principio de igualdad, podemos decir que se configura como un valor superior, no solo del sistema tributario, sino también de todo el ordenamiento en su conjunto. Así lo proclama la Constitución en el artículo primero, al señalar que junto a la libertad, la justicia y el pluralismo político inspira el ordenamiento jurídico; desarrollado, más adelante, en los artículos 9 y 14, que garantizan, respectivamente, la efectividad de la igualdad sustancial y la igualdad formal ante la ley. Como ha resaltado el Tribunal Constitucional, en su Sentencia n.º 8/1986, de 21 de enero (NFJ000125), la igualdad: «tiene numerosas manifestaciones específicas y concretas en el propio texto constitucional y, entre ellas, el principio de igualdad que ha de inspirar el sistema tributario, establecido en el artículo 31, número 1 de la Constitución». El mismo criterio se recoge también en las Sentencias 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249); y 54/1993, de 15 de febrero (NFJ002479). Esta necesidad de igualad, en palabras del Tribunal Constitucional, «impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación» tal y como ha señalado en su Sentencia n.º 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509), entre otras.

Así, el principio de igualdad, como señala Pont Clemente[5], exige, en rigor, el de la generalidad que, a su vez, solo alcanza sentido en relación con el de capacidad económica, y, en fin, la progresividad es una manifestación de la igualdad, entendida como igualdad real.

---

3 Pont Clemente, J.-F. [2011]: *Principios del Derecho Tributario*, pág. 146.

4 Calvo Ortega, R. [2012]: *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, pág. 123.

5 Pont Clemente, J.-F. [2011]: *Principios del Derecho Tributario*, pág. 148.

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

Del principio de progresividad, podemos decir que es una técnica impositiva que va más allá de ser criterio recaudatorio y tiene como finalidad la consecución de otros fines como puede ser la distribución de la renta u otros previstos en el artículo 40 de la Constitución al afirmar que: «Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica». Pero como señala el propio artículo 31 de la Constitución, el límite de la progresividad está en que el tributo no tenga carácter confiscatorio. Evidentemente, el nivel de contribución que deba considerarse de alcance confiscatorio es una cuestión compleja que el Tribunal Constitucional ha resuelto señalando que: «lo es cuando a raíz de la aplicación de los diferentes tributos se llegue a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades». Asimismo, el mismo tribunal ha dicho que: «la progresividad en el sistema tributario es constitucionalmente aceptable por la superación que el artículo 9.2 de la Constitución hace de la igualdad formal al reconocer la igualdad material como criterio de actuación de los poderes públicos para corregir desigualdades reales que no son justificables constitucionalmente». Entre otras, en sus Sentencias n.º 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509); n.º 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490); n.º 108/2005, de 9 de mayo (NCJ040683); y n.º 24/2009, de 26 de enero (NCJ048014).

Del principio de no confiscatoriedad, debemos mencionar que el mismo actúa al unísono con el de progresividad. La prohibición constitucional es una especie de garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema, pero, en rigor, la confiscación es un concepto que por su propia esencia queda extramuros del ordenamiento tributario. Como señala Pont Clemente[6]: «el tributo constituye un instituto jurídico que está basado en la capacidad económica de quienes son llamados a satisfacerlo. La confiscación, en cambio, se inserta en la regulación del derecho de propiedad y, por ende, se sustenta en principios distintos».

Junto a estos principios generales del sistema tributario español figura el principio de reserva de ley, al que vamos a dedicar una mayor extensión por considerar que es el que mayores controversias suscita. En materia de tributos, incluidos los locales, existe una reserva de ley, denominado principio de legalidad o principio de reserva de ley[7] (según algunos autores) en materia tributaria, consecuencia del contenido de los artículos 31.1 y 133.1 de la Constitución. Ahora bien, nada dispone sin embargo la Constitución en relación con la extensión de la reserva de ley, dado que el constituyente no tenía por qué descender a este detalle.

El artículo 31.3 de la Constitución, como disposición de aplicación más extensa, determina el ámbito objetivo de la reserva de ley tributaria. En cambio el artículo 133.1 y 2 de la Constitución centra sus esfuerzos en la distribución de un poder tributario atribuido originariamente al Estado

---

6 Pont Clemente, J.-F. [2011]: *Principios del Derecho Tributario*, pág. 163.

7 En rigor, el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, aunque están íntimamente relacionados, son distintos. El primero de ellos encierra dos aspectos: por un lado, la reserva de ley y, por otro, el principio de legalidad de la Administración pública. El segundo de ellos, a su vez, ofrece dos vertientes: la reserva material, exigida por la Constitución para regular ciertas materias, y la reserva formal, que se expresa en las reglas de la jerarquía normativa.

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

pero que actualmente ha de ser conciliado con el poder tributario de otros entes territoriales. En todo caso, los términos utilizados en ambos preceptos constitucionales (arts. 31.3 y 133.1), consideramos que adolecen de una cierta ambigüedad que obliga a precisar el alcance y contenido de la reserva de ley en el ámbito tributario, labor esta última que ha tratado de ser afrontada por el Tribunal Constitucional en diversos pronunciamientos.

En un estado constitucional, el principio de reserva de ley cumple básicamente dos finalidades: por un lado, garantizar el respeto al denominado principio de autoimposición, de forma que los ciudadanos no paguen más tributos que los que sus legítimos representantes hayan aprobado; y por otro lado, garantizar el derecho de propiedad privada. En el caso español, se contempla en el artículo 33.1 de la Constitución.

Así, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 3.º de su Sentencia n.º 185/1995, de 14 de diciembre (NFJ003833), identifica la reserva de ley, en materia tributaria, con el denominado «principio de autoimposición», sobre la idea de que: «... cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos, cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes». A continuación, el mismo tribunal indica que: «La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la reserva de ley».

Como señala Escribano López[8]: «el origen remoto de las actuales leyes de presupuestos hay que buscarlo en la autorización que el monarca debía obtener de las asambleas estamentales para recaudar tributos de los súbditos [...] como consecuencia directa de este principio de "autoimposición" surgió el derecho de los ciudadanos no solo a consentir los tributos, sino también a conocer su justificación y el destino a que se afectaban». Y, como señala Rosembuj Erujimovich[9]: «La ley debe instituir los elementos esenciales de cada tributo –hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, tipo– porque representa la mejor garantía de la propiedad privada, entendida como libertad básica del individuo».

Ahora bien, esta exigencia relativa del mencionado no puede suponer la posibilidad de utilizar la ley como una simple norma habilitante que autorice al poder ejecutivo a regular por vía reglamentaria el fundamento y sentido formal de la reserva de ley tributaria. En palabras de Pont Clemente[10]: «puede decirse que la reserva de ley tributaria constitucionalmente impuesta se sitúa, a juicio del Tribunal Constitucional, en el punto de encuentro entre dos coordenadas: la relatividad de la reserva –referida a los elementos esenciales del tributo– y la prohibición de leyes en blanco que remitan la regulación del tributo a fuentes secundarias».

---

8 Escribano López, F. [1981]: *Presupuesto del Estado y Constitución*, pág. 54.

9 Rosembuj Erujimovich, T. [1982]: *Elementos del Derecho Tributario I*, pág. 27.

10 Pont Clemente, J.-F. [2011]: *Principios del Derecho Tributario*, pág. 171.

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

El Tribunal Constitucional de manera reiterada ha reconocido la reserva de ley relativa en materia tributaria, entre otras ocasiones, en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394), en la que estableció en su fundamento jurídico 22.º que: «En efecto, como es reiterada doctrina de este tribunal, la reserva de ley en materia tributaria, impuesta por el artículo 31.3 CE, se extiende a la creación *ex novo* de los tributos y a la configuración de los elementos esenciales de los mismos (SSTC 37/1981, fundamento jurídico 4.º; 6/1983, fundamento jurídico 4.º; 179/1985, fundamento jurídico 3.º; 19/1987, fundamento jurídico 4.º; 221/1992, fundamento jurídico 7.º y 14/1998, fundamento jurídico 11.º; entre otras)».

La máxima latina *nullum tributum sine legem* determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, ya que de lo contrario no es tributo. Como se puede apreciar, dicha máxima latina guarda gran similitud con la máxima *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*, que se traduce como «ningún delito, ninguna pena sin ley previa».

El principio de reserva de ley, principio en virtud del cual se reserva a una norma con dicho rango la regulación de determinadas materias, se encuentra regulado en el artículo 8 de la LGT. A tal efecto, dicho artículo establece que: «Se regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario; b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo; c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables; d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales; e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora; f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción; g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias; h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta; i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos; j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos; k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas; l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.; y m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente».

La vigente LGT de 2003 ha incorporado al derecho tributario una serie de materias que se encuentran afectas al principio de reserva de ley, con respecto a la regulación de la anterior LGT de 1963. Tales materias son: el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario; el establecimiento de la obligación de realizar pagos a cuenta y el importe máximo de estos, sin perjuicio de que una norma posterior de desarrollo fije cuantías inferiores y el modo de cálculo; el establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora; el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias; las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos (repercutir y soportar la repercusión de un tributo); y la determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.

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

Existe un elemento esencial que, como todos los elementos esenciales, está reservado a la ley pero respecto del cual, a diferencia de los otros, es la propia Constitución quien expresamente lo ordena en su artículo 133.3, al indicar que todo beneficio fiscal, esto es, las exenciones, bonificaciones, reducciones, etc., deberá establecerse por ley. Esta exigencia de ley, en materia de beneficios fiscales, contemplada en la Constitución, para Lozano Serrano[11], significa una especial rigidez a la reserva de ley en materia de exenciones tributarias, frente a la mayor flexibilidad permitida por los artículos 31.3 (solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley) y 133.1 (La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley). En el mismo sentido, se han manifiestan Arias Abellán[12] y Martínez Lafuente[13].

Por el contrario, el Tribunal Constitucional mantiene otra interpretación en su Sentencia n.º 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018), en la que dice: «en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones o bonificaciones tributarias».

Tradicionalmente se ha considerado que el fundamento de esta exigencia de ley en materia de beneficios fiscales no se extraía de la naturaleza de la propia exención, sino de la derogación parcial del hecho imponible que supone por cuanto la norma que prevé un supuesto exento debe tener el mismo rango que aquella otra que establece los supuestos gravados.

Aun cuando el artículo 133.3 de la Constitución parece limitar la exigencia de ley a los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, ha de entenderse que están aludidas, con la expresión «Estado», todas las Administraciones públicas y no solo la estatal. Por tanto, los entes locales, dotados de potestad tributaria territorial, carecen de la posibilidad de establecer, suprimir o prorrogar los beneficios tributarios, manifestándose dicha potestad mediante el pase que acuerda a la ley del Estado, cuando ello es posible y no viene directamente obligado por ella, en su respectiva demarcación. Así lo manifiesta González Pueyo[14].

De todo lo dicho anteriormente, y del análisis de los términos en que estos principios generales del sistema tributario aparecen formulados en el artículo 31.1 de la Constitución, podemos efectuar las siguientes observaciones generales:

En primer lugar, que la efectividad de los principios generales del sistema tributario español han de pronunciarse en relación con el sistema tributario en su conjunto, y no, necesariamente, en relación con cada uno de los sistemas tributarios específicos, individualmente considerados.

---

11 Lozano Serrano, C. [1989]: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, pág. 51.

12 Arias Abellán, M. D. [1984]: «El Decreto-ley en materia tributaria; notas a una sentencia del Tribunal Constitucional», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 41, pág. 111.

13 Martínez Lafuente, A. [1983]: «El tipo cero y las exenciones tributarias», *Hacienda Pública Española*, n.º 84, pág. 65.

14 González Pueyo, J. M.ª [1990]: *Manuales de ingresos locales tributarios y no tributarios*, págs. 34-35.

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

En segundo lugar, que los principios generales que se contemplan no tiene por qué proyectarse directamente sobre cada uno de los tributos individualmente considerados, sino que su efectividad, en relación con estos principios generales, se canaliza a través del sistema tributario en su conjunto.

Por último, conviene precisar que en el caso de que se produzca una violación de los principios generales del sistema tributario por una norma de rango legal, se puede interponer un recurso de inconstitucionalidad[15] por quienes están facultados para plantearlo[16]; o cuestión de inconstitucionalidad[17] por los jueces o tribunales, en ambos casos ante el Tribunal Constitucional. En este sentido, el artículo 6 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, establece que: «Los jueces y tribunales no aplicarán los reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución, a la ley o al principio de jerarquía normativa».

La capacidad de plantear la cuestión de inconstitucionalidad se extiende a todos los órganos jurisdiccionales, careciendo de tal facultad los árbitros y todos aquellos órganos que no ejerzan una potestad verdaderamente jurisdiccional, como algunos autodenominados tribunales y que en realidad son organismos administrativos (Defensa de la Competencia; Económico-Administrativos). Se incluyen, por tanto, todos los órganos con potestad jurisdiccional, esto es, con facultad para resolver controversias de manera independiente, imparcial y con desinterés objetivo, que son, según Corzo Sosa[18], «además de los que integran el poder judicial, los pertenecientes a la jurisdicción militar, el Tribunal de Cuentas, el Tribunal de las Aguas de Valencia y el propio Tribunal Constitucional». A los órganos citados por el autor, hay que añadir el Consejo de Hombres Buenos de la Huerta de Murcia.

3. LOS PRINCIPIOS DE LA ORDENACIÓN Y APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO RECOGIDOS EN LA LGT Y SU APLICACIÓN EN LOS TRIBUTOS LOCALES

Ya hemos anticipado que la LGT clasifica los principios tributarios en dos grupos. Por un lado, la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obli-

---

15 Artículo 161.1 de la Constitución: «El Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer: a) Del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a esta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada».

16 Artículo 162 de la Constitución: «1. Están legitimados: a) Para interponer el recurso de inconstitucionalidad, el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, 50 Diputados, 50 Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas».

17 Artículo 163 de la Constitución: «Cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos».

18 Corzo Sosa, E. [1998]: *La cuestión de inconstitucionalidad*.

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

gadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. Por otro, la aplicación del sistema tributario, se basa en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Antes de proseguir, debemos abordar la diferencia entre ordenación y aplicación del sistema tributario. En este sentido, podemos decir que los principios de ordenación de los tributos son todos aquellos que el legislador debe seguir para la elaboración de los tributos y que no son otros que los recogidos en el artículo 31 de la Constitución. Tal y como señala Sartorio Albalat[19], los principios de ordenación «presiden la actividad normativa en materia tributaria y, atendiendo al contenido de los mismos según la formulación del artículo 3 de la LGT, no son más que el trasunto de los principios de justicia tributaria que establece el artículo 31.1 de la CE», es decir, son principios dirigidos a la ordenación sustantiva de los tributos, no a la ordenación de los aspectos procedimentales o de aplicación de los mismos. Y que los principios de aplicación de los tributos son todos aquellos que las Administraciones deben cumplir a la hora de aplicar el sistema tributario. Tal y como señala Menéndez Moreno[20], los principios de aplicación de los tributos son «las actuaciones y procedimientos tributarios que requiere su aplicación». Es decir, no inciden en el ámbito normativo, sino que van dirigidos a orientar la actividad de las diversas Administraciones tributarias con competencias en la aplicación de los tributos. La aplicación de los tributos comprende, de manera principal, tres procedimientos: gestión, inspección y recaudación. Se ha de recordar que dichos procedimientos se deberán ejercer de manera separada de las actuaciones relativas a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que pudieran interponerse contra los actos dictados en los procedimientos citados.

En cuanto a los principios de ordenación del sistema tributario, el artículo 3.1 de la LGT, se dedica a reproducir los principios en materia tributaria contemplados en el artículo 31.1 de la Constitución. En cuanto a los principios de aplicación del sistema tributario, el artículo 3.2 de la LGT se dedica a reproducir los principios en materia tributaria contemplados en el artículo 31.2 de la Constitución. Ahora bien, en vez de utilizar los términos «eficiencia y economía» utiliza el término «eficacia», añadiendo además los principios de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, y asegura el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

De manera evidente, el artículo 3 de la LGT no hace referencia alguna al principio constitucional de «reserva de ley», en materia tributaria, contemplado en el artículo 31.3 de la Constitución, pues solo la Constitución puede exigir una norma de rango legal para regular determinados aspectos de la vida de los ciudadanos. No obstante, conviene recordar que el artículo 2.1 de la LGT define los tributos como: «... los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecunia-

19 Sartorio Albalat, S. [2015]: «La aplicación de la Ley General Tributaria a las comunidades autónomas», *Revista catalana de dret públic*, n.º 50, pág. 64.

20 Menéndez Moreno, A. [2008]: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, pág. 89.

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

rias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir...».

Como hemos señalado, el artículo 31.2 de la Constitución utiliza los términos «eficiencia y economía» y el artículo 3.2 de la LGT utiliza el término «eficacia». Esta divergencia es posible que tenga su explicación, como señala Menéndez Moreno[21], en el hecho de que «Estos principios conllevan también la necesidad de aplicar procedimientos eficaces en la gestión del gasto público y, aun cuando la Constitución solo se refiera a criterios de eficiencia y economía...». Pero lo cierto es, según nuestra opinión, que estamos en presencia de términos distintos, pese a que el Diccionario de la Real Academia Española (RAE) no hace, realmente, diferencia alguna entre las palabras «eficacia» y «eficiencia». De hecho, la RAE considera los adjetivos «eficaz» y «eficiente» como sinónimos. En el ámbito de las Administraciones públicas, podemos definir la «eficiencia» como la relación entre los recursos públicos utilizados en un proyecto y los logros conseguidos con el mismo. Se entiende que la «eficiencia» se da cuando se utilizan menos recursos públicos para lograr un mismo objetivo. O al contrario, cuando se logran más objetivos con los mismos o menos recursos públicos. Por el contrario, cabe definir la «eficacia» como el nivel de consecución de metas y objetivos previamente establecidos por una Administración pública. La «eficacia» hace referencia a la capacidad de una Administración pública para lograr los objetivos previamente definidos. Es decir, solo atiende a lo conseguido, en relación con lo previsto, sin tener en consideración los recursos públicos utilizados para conseguir dichos objetivos.

En definitiva, puesto que el fin último de todo sistema tributario es conseguir recursos económicos para financiar el gasto público, dichos recursos se deben conseguir (eficacia), pero se deben conseguir al menor coste posible (eficiencia).

Por lo que aquí no interesa, nos vamos a ceñir al análisis de solo cuatro de los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario recogidos en la LGT y su aplicación en los tributos locales, por ser los que, *a priori*, mayor complejidad pueden plantear. Nos estamos refiriendo a los principios de generalidad, igualdad, capacidad de pago y reserva de ley.

El principio de generalidad, contemplado en Constitución y en la LGT, está dirigido a todos los poderes públicos, por lo que incluye la potestad tributaria –en este caso reglamentaria– de que gozan las entidades locales, puesta de manifiesto a través de sus respectivas ordenanzas fiscales. Es decir, la norma local, plasmada mediante una ordenanza fiscal, deberá señalar a los obligados al pago del tributo de forma abstracta e impersonal, deberá evitar también el establecimiento de beneficios fiscales que puedan reputarse como privilegios y, finalmente, deberá garantizar que no haya un trato discriminado a los sujetos pasivos del tributo que carezca de justificación.

El principio de igualdad, de la misma manera contemplado en Constitución y en la LGT, es de aplicación a los tributos locales, si bien, la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), ha matizado lo siguiente: «La diversificación de los tipos imposi-

21 Menéndez Moreno, A. [2008]: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, pág. 283.

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

tivos para las contribuciones territoriales de que en el caso se trata puede, por ello, concebirse en abstracto como acomodada a las exigencias del principio de igualdad, siempre que posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que puedan legítimamente considerarse como diversas». Aunque dicha sentencia está referida a las contribuciones territoriales, consideramos que es directamente aplicable a los tributos locales vigentes en la actualidad.

En este sentido, los pronunciamientos jurisdiccionales los podemos agrupar en tres grupos: primero, tratamiento desigual a los iguales; segundo, tratamiento igual a los desiguales; y tercero, omisión de la igualdad en la ordenanza fiscal.

La Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21 de marzo de 1997 señaló que: «carece de toda justificación la diferencia de trato entre unas poblaciones y otras, ya que para los restantes pueblos del municipio se establece una cuota diferenciada según hayan sido satisfechas o no contribuciones especiales...» y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 19 de enero de 1991 entendió que: «vulneraba el principio de igualdad la discriminación de los usuarios del servicio de agua según la ubicación física dentro del municipio porque lo equitativo es la distribución de los costes entre todos los usuarios sin distinción de su ubicación geográfica». Como se puede apreciar, los tribunales sancionan la desigualdad de trato a los iguales, dispensada por la ordenanza fiscal. Por lo tanto, la norma conculcaba de forma manifiesta el principio de igualdad, es su vertiente de igualdad de trato.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2008 (NFJ029807), relativa a la tasa por ocupación del dominio público local, afirmó que: «el tema discutido no versa sobre el valor del que parte el ayuntamiento para calcular la utilidad derivada del aprovechamiento sino sobre la exigencia de un único precio para toda la ciudad, a pesar de reconocer la existencia de distintos valores y rentabilidad de la ocupación en función de la categoría de la calle en la que tiene lugar, y sobre la aplicación de coeficientes extraños al cálculo del valor de la utilidad». Como se puede apreciar, el Tribunal Supremo anula una ordenanza fiscal que daba un trato igual a los desiguales.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de enero de 1997 entendió que atentaba contra el principio de igualdad «establecer unas tarifas por el servicio de agua que discriminaban el exceso de consumo normal sin prever ninguna norma de corrección para las familias numerosas». Esta postura, también es compartida por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 28 de diciembre de 2007, donde pone de relieve lo siguiente: «Es evidente que dentro del sistema tributario existen gravámenes objetivos, que no tienen en cuenta las circunstancias personales de quienes realizan el hecho imponible, sino tan solo su realización, lo que puede provocar situaciones de desigualdad material, pues supondrá un mayor esfuerzo fiscal para unos en relación con otros y que sin embargo no necesariamente han de ser calificados como inconstitucionales pues puede estar justificada esta opción por diversos motivos». En esta última sentencia, nuestro Alto Tribunal reconoce la infracción del principio de igualdad, por omisión.

El principio de capacidad de pago, asimismo contemplado en Constitución y en la LGT, también es de aplicación obligada, en la exacción de los tributos locales, aunque lo cierto es que el TRLRHL solo hace referencia a la capacidad de pago, al señalar en el artículo 24.5 dedicado a la

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

cuota tributaria de las tasas lo siguiente: «Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas». Hay que recordar que fue el derogado artículo 11 del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, por el que se ponen en vigor las disposiciones de la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local y artículo 204 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (TRRL), que introdujeron en nuestro ordenamiento tributario local el principio de capacidad económica, como criterio para determinar la cuantía de las tasas, por lo que, con ello, se dejaba atrás la doctrina de que las tasas debían responder, únicamente, al beneficio recibido por el sujeto por la prestación de servicios públicos o por la utilización privativa o especial del dominio público local.

Uno de los tributos locales donde mayor controversia existe, en relación con el principio de capacidad de pago o económica, es el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), pues en numerosas ocasiones se grava una capacidad económica inexistente o ficticia.

También genera cierta controversia, en relación con el principio de capacidad de pago, la fijación del hecho imponible en el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). Recordemos que el artículo 61 del TRLRHL señala que constituye el hecho imponible, de dicho impuesto, la titularidad de una serie de derechos sobre los bienes inmuebles urbanos, rústicos o de características especiales. Nos estamos refiriendo a: una concesión administrativa, un derecho real de superficie, un derecho real de usufructo y un derecho de propiedad; estableciéndose una prelación entre estos derechos. Tal y como señala Trueba Cortés[22], «La cuestión es por qué se grava exclusivamente al sujeto que es titular del primer derecho y no al que realmente disfruta del bien. En última instancia, ¿por qué hacer recaer el impuesto solo sobre el usufructuario, y no dividir el impuesto entre varios sujetos, como se hace, por ejemplo, en el Impuesto sobre el Patrimonio?».

Para finalizar este apartado, debemos analizar si el sistema tributario local cumple con el principio constitucional, en materia tributaria, de «reserva de ley».

Debemos partir del hecho de que los tributos solo pueden establecerse con arreglo a la ley –por así disponerlo el art. 31.3 de la Constitución–, correspondiendo la potestad originaria para establecerlos exclusivamente al Estado, mediante ley –por así establecerlo el art. 133.1 de la Constitución–. Asimismo, las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes –por así facultarles el art. 133.2 de la Constitución–, gozando tales corporaciones locales de autonomía, garantizada por la Constitución, para la gestión de sus intereses –por así reconocerlo los arts. 137 y 140 de la Constitución–.

Sentado lo anterior, debemos recordar que el apartado 1 del artículo 106 de la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL) establece que las entidades locales tendrán autonomía para

22 Trueba Cortés, M.ª C. [2011]: «Imposición local sobre la propiedad: experiencia internacional y lecciones para España», *Investigaciones Regionales*, n.º 20, pág. 128.

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

establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las leyes que dicten las comunidades autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquella; y, que el apartado 2, del citado artículo, señala que la potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Debe hacerse notar que el artículo 106.2 de la LRBRL utiliza la expresión «potestad reglamentaria» y, en igual sentido, el artículo 7.1 e) de la LGT, cuando señala las fuentes del ordenamiento tributario, hace referencia a las «disposiciones reglamentarias... y específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales». Pero lo cierto es que la potestad reglamentaria es una manifestación genuina de la potestad de autoorganización de las entidades locales, mientras que la «potestad normativa», de dichas entidades locales, se expresa fundamentalmente en la ordenanzas fiscales. A mayor abundamiento, debemos citar el artículo 4.1 de la LRBRL que señala lo siguiente: «... dentro de la esfera de sus competencias, corresponden en todo caso a los municipios, las provincias y las islas: a) Las potestades reglamentaria y de autoorganización». En idénticos términos se expresa, el artículo 4.1 del Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales.

Siguiendo a Aragonés Beltrán[23], podemos decir que el ejercicio del poder tributario local, tal como este ha sido entendido por el Tribunal Constitucional, es el resultado de la coordinación de los principios constitucionales de reserva de ley tributaria y de autonomía local.

Por tanto, se trata de conjugar dos principios constitucionales, el de reserva de ley (en este caso estatal) y el de autonomía local, dado que las entidades locales carecen de potestad legislativa. Para ello, el legislador estatal ha utilizado dos técnicas: por un lado, el establecimiento del tributo local por medio de una ley estatal (TRLRHL), facultando a las entidades locales para que, por medio de sus ordenanzas fiscales (norma reglamentaria), aprueben su entrada en vigor –excepción hecha del IBI, IAE e IVTM, por ser impuestos de exacción obligatoria–; por otro, el establecimiento de la posibilidad de que cada entidad local, a través de sus ordenanzas fiscales, establezcan: los tipos de gravamen que consideren oportunos una serie de beneficios fiscales, determinados aspectos de la base imponible y determinados aspectos de la deuda tributara –dentro de los límites establecidos en el TRLRHL–.

A este respecto, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones. Así en su Sentencia n.º 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018), señala que: «se ha de estimar contraria a la reserva de ley en materia tributaria la remisión en blanco que la ley impugnada hace a los acuerdos de los ayuntamientos, en lo referente a la fijación del tipo de gravamen a aplicar [...] Dejando de lado el hecho de que en lo relativo a las Haciendas locales es el principio de suficiencia, y no el de autonomía, el formulado expresamente en el artículo 142 de la CE»; en su posterior Sentencia n.º 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), tras reiterar la doctrina anterior, señaló lo siguiente: «Este tribunal no puede, como es obvio, definir en términos generales y abstractos cómo hayan de integrarse, en cada caso, las

23 Aragonés Beltrán, E. [2009]: «Ordenanzas reguladoras de los tributos locales (tasas, contribuciones especiales e impuestos)», *QDL 20, Fundación Democracia y Gobierno Local*, pág. 64.

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

exigencias derivadas de la reserva de ley en el orden tributario y de la autonomía de las corporaciones locales –de los municipios, en el presente proceso– para intervenir, de acuerdo con la Constitución misma y con las leyes, en el establecimiento o en la exigencia de sus tributos propios... Es claro, en suma, que, si bien respecto de los tributos propios de los municipios esta reserva no deberá extenderse hasta un punto tal en el que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial, tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución (art. 133, 1 y 2)... Los ayuntamientos, como corporaciones representativas que son artículo 140 de la Constitución), pueden, ciertamente, hacer realidad, mediante sus acuerdos, la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, que es uno de los principios que late en la formación histórica –y en el reconocimiento actual, en nuestro ordenamiento– de la regla según la cual deben ser los representantes quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria. Pero es claro que la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios –la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes– que, garantizados por la Constitución del modo que dice su artículo 133.2 no permiten, manifiestamente, presentar al acuerdo municipal como sustitutivo de la ley para la adopción de unas decisiones que solo a ella, porque así lo quiere la Constitución, corresponde expresar». Con posterioridad, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia n.º 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394), formuló las siguientes consideraciones: «En virtud de la autonomía de los entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del pleno de la corporación municipal, es preciso que la ley estatal atribuya a los acuerdos dictados por este (así, los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del municipio... No es cierto que la autonomía local que se reconoce en la Constitución implique la necesidad de que la ley dote a las corporaciones locales de libertad para imponer o no cada uno de sus tributos propios...».

4. LOS PRINCIPIOS EN EL ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS LOCALES CONTEMPLADOS EN EL TRLRHL

Antes de abordar los principios existentes en el establecimiento de los tributos locales, debemos comenzar analizando la expresión «imposición y ordenación de tributos locales», contenida en la Sección 2.ª del Capítulo II «tributos» del TRLRHL. Como podemos apreciar la expresión citada contiene dos manifestaciones específicas del ámbito material del concepto más amplio de «poder tributario local». Así, la expresión «imposición» de los tributos locales hace referencia a la potestad de las entidades locales para determinar, dentro de los límites señalados por la ley, la aplicación de un determinado tributo dentro de su respectivo ámbito territorial. Por su parte, la expresión «ordenación» de los tributos locales hace referencia al ejercicio de la potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria, dentro, igualmente, de los límites señalados en la ley. Como señala Cobo Olvera[24], en todo tributo se pueden diferenciar, formalmente, dos fases en

[24] Cobo Olvera, T. [1992]: «Reseña de las disposiciones reguladoras del poder tributario de la Administración Local», *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, n.º 220, pág. 850.

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

la vida del mismo: «El primero, relativo a la creación y regulación de la figura tributaria en cuestión; y el segundo referido al momento de aplicación de la norma jurídica que lo ha establecido».

Recordemos que el artículo 133.2 de la Constitución establece que: «Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes», lo que significa que los entes locales necesitan que una ley estatal o autonómica configure el tributo, lo cree y después podrán «establecer» su vigencia y reglamentarlos si es preciso. Para Fernández Pavés[25], cuando se habla de establecimiento de tributos por las entidades locales se refiere a que estas pueden: «determinar, precisar o escoger ciertos elementos de la estructura de los tributos, respetando los principios que rigen su ámbito legal y dentro de los límites fijados para ello por la ley, cuando esta lo permite». En términos muy similares se había pronunciado anteriormente Ferreiro Lapatza[26], en relación con el significado del término «establecer» los tributos cuando se refiere a las corporaciones locales.

El derecho financiero distingue la potestad tributaria de la potestad de imposición. La primera se refiere a la de dictar normas que creen y establezcan los tributos, mientras que la segunda atiende a la exigencia de impuestos previamente creados por ley. De ahí que se afirme la potestad tributaria respecto al Estado y a las comunidades autónomas mientras que a las entidades locales se les reconoce potestad de imposición.

Los actos a través de los cuales las entidades locales deciden la «imposición» y «ordenación» de un tributo local reciben el nombre de «acuerdos», y el instrumento a través del cual se incorpora el texto de la «ordenación» es la ordenanza fiscal. En la actualidad, el Acuerdo de Ordenación de los tributos locales, no es más que una ordenanza fiscal específica, que ha sustituido al anterior Acuerdo de Aplicación, regulado en el artículo 185.1 del TRRL (hoy en día derogado por la LHL de 1988), en el que se establecía lo siguiente: «... las entidades locales acordarán la imposición de sus tributos propios y aprobarán, simultáneamente, las correspondientes ordenanzas para su aplicación...».

Ambas cuestiones, «imposición» y «ordenación» se encuentran reguladas en los artículos 15 a 19 del TRLRHL, y su contenido se puede expresar en torno a los puntos siguientes:

- Supuestos en los que las entidades locales han de adoptar acuerdos de imposición de sus tributos.
- Supuestos en los que las entidades locales han de aprobar ordenanzas fiscales.
- Procedimientos para la adopción de acuerdos de imposición y ordenación de los tributos locales.
- Contenido de las ordenanzas fiscales.

---

25 Fernández Pavés, M.ª J. [2000]: «La reforma de las haciendas locales», *Modificaciones y panorama actual del Régimen Local Español. CEMCI-Diputación de Granada*, Granada, págs. 478-480.

26 Ferreiro Lapatza, J. J. [1985]: «Principios constitucionales informantes de la Hacienda Local», *Organización territorial del Estado (Administración Local)*, vol. I, pág. 211.

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

- Vigencia de las ordenanzas fiscales.
- Impugnación de las ordenanzas fiscales.

Por lo que se refiere a los supuestos en los que las entidades locales han de adoptar acuerdos de imposición de sus tributos, debemos decir que los límites de la potestad de las entidades locales para decidir la imposición de sus tributos propios, esto es, la aplicación de dichos tributos en su respectivo ámbito territorial, están fijados en el artículo 15 del TRLRHL, precepto que parte de la distinción entre tributos locales de carácter obligatorio y tributos locales de carácter potestativo. A tal efecto, el citado artículo 15 establece lo siguiente: «1. Salvo en los supuestos previstos en el artículo 59.1 de esta ley, las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos; 2. Respecto de los impuestos previstos en el artículo 59.1, los ayuntamientos que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, deberán acordar el ejercicio de tales facultades, y aprobar las oportunas ordenanzas fiscales». Asimismo, el artículo 15 del TRLRHL, en su apartado 3, establece que: «las entidades locales ejercerán la potestad reglamentaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta ley, bien en las ordenanzas fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, bien mediante la aprobación de ordenanzas fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales».

En relación con los tributos de carácter obligatorio, la potestad de las entidades locales para decidir su imposición es inexistente. En consecuencia, dichos tributos deberán ser exigidos, obligatoriamente, sin que precisen acuerdo de imposición. En esta situación se encuentran los impuestos relacionados en el artículo 59.1 del TRLRHL:

- El IBI comenzó a exigirse el 1 de enero de 1990 en virtud de la disposición transitoria 2.ª de la LHL de 1988.
- El impuesto sobre actividades económicas (IAE) comenzó a exigirse el 1 de enero de 1992, en virtud de disposición transitoria 3.ª de la LHL de 1988, según redacción dada a su apartado 1 por la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM) comenzó a exigirse el 1 de enero de 1990 en virtud de la disposición transitoria 4.ª de la LHL de 1988.

Con respecto a los tributos de carácter potestativo o voluntario, la potestad de las entidades locales podrá decidir si su imposición es absoluta, de tal manera que dichos tributos no podrán ser exigidos si previamente no ha sido acordada su imposición. En esta situación se encuentran los impuestos municipales relacionados en el artículo 59.2 del TRLRHL:

- El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) entró en vigor al hacerlo con carácter general la LHL de 1988, según su disposición final 2.ª.

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

- El IIVTNU comenzó a exigirse el 1 de enero de 1990 en virtud de la disposición transitoria 5.ª de la LHL de 1988.

Además de los dos impuestos municipales citados anteriormente, se encuentran en esta situación, de exacción potestativa o voluntaria:

- Las tasas, que entraron en vigor al hacerlo con carácter general la LHL de 1988, según su disposición final 2.ª.
- Las contribuciones especiales, que entraron en vigor al hacerlo con carácter general la LHL de 1988, según su disposición final 2.ª.
- El impuesto municipal sobre gastos suntuarios (modalidad de cotos de caza y pesca), que continúa vigente según dispuso el artículo 5 del Real Decreto-Ley 4/1990, de 28 de septiembre, convalidado por la Ley 6/1991, de 11 de marzo. Hoy en día disposición transitoria 6.ª del TRLRHL.

Los tributos de carácter obligatorio (en este caso impuestos obligatorios) no necesitan de un acuerdo expreso de establecimiento y no necesitan ordenanza fiscal reguladora, de tal forma que en el supuesto de que esta no existiera, se exigirían de acuerdo con lo dispuesto en el TRLRHL. Los tributos de carácter potestativo o voluntario, sin embargo, necesitan la aprobación de un acuerdo de establecimiento y una posterior ordenanza fiscal reguladora, que determine los elementos esenciales del tributo, en el marco establecido por el TRLRHL.

Durante la vigencia de la redacción original de la LHL de 1988, la capacidad de las entidades locales para regular sus propios tributos fue prácticamente inexistente. Esta situación cambia a raíz de la Ley 51/2002, que supuso un notable incremento de la capacidad de la misma para graduar la presión fiscal dentro su propio sistema tributario, en la medida en que pueden determinar en las ordenanzas fiscales de sus tributos el tipo impositivo, dentro de los tipos mínimo y máximo establecidos en la ley; así como establecer beneficios fiscales de carácter potestativo previstos en la ley. Esta reforma operada en la LHL de 1988 por Ley 51/2002 se ha mantenido en el TRLRHL.

Como particularidad en lo relativo a la imposición y ordenación de los tributos locales, encontramos el «recargo de las provincias sobre el impuesto sobre actividades económicas». Resulta que mientras el IAE es un impuesto de exacción obligatoria, por parte de los ayuntamientos, al establecer el artículo 59.1 del TRLRHL que: «Los ayuntamientos exigirán, de acuerdo con esta ley y las disposiciones que la desarrollan, los siguientes impuestos: b) Impuesto sobre actividades económicas», por lo que se refiere al recargo provincial sobre el IAE, el artículo 134.1 del TRLRHL establece que: «Las diputaciones provinciales podrán establecer un recargo sobre el impuesto sobre actividades económicas». Dicho recargo también puede establecerse por los consejos insulares, cabildos insulares, y comunidades autónomas uniprovinciales (arts. 134, 157, 158 y disp. adic. 17.ª del TRLRHL).

Estamos, pues, ante un impuesto distinto del IAE, y de carácter potestativo, ya que para su aplicación se precisa su previo establecimiento por la diputación, consejo, cabildo o comunidad

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

autónoma uniprovincial, que deberán adoptar el acuerdo de imposición y aprobar la ordenanza fiscal correspondiente (ley autonómica en el caso de las comunidades autónomas uniprovinciales).

De la lectura del artículo 134 del TRLRHL podemos advertir de que el citado recargo presenta una estructura similar al IAE, pero no idéntica, ya que si bien se exige a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos que los contemplados en la normativa del impuesto, y le son de aplicación todos los elementos de la relación jurídico-tributaria del impuesto, se exige solamente en los supuestos en los que se aplique la cuota municipal, nunca en los casos de que se aplique la cuota provincial o nacional.

Efectuado el anterior análisis, debemos señalar que junto a los principios generales del sistema tributario, y que también operan en el ámbito del sistema tributario local, existen otros principios, en este caso especiales, que operan exclusivamente en el sistema tributario local, siendo denominados como principios especiales del sistema tributario local.

La primera regulación de los mismos, en el ámbito local, la encontramos en el artículo 107.2 de la LRBRL, de conformidad con el cual: «Las ordenanzas fiscales obligan en el territorio de la respectiva entidad local y se aplican conforme a los principios de residencia efectiva y de territorialidad, según los casos». Este enunciado es reflejo de lo establecido en la entonces vigente LGT de 1963, que indicaba en su artículo 21 lo siguiente: «... los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios: a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal; b) El de territorialidad en los demás tributos, y, en especial, cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes». Hoy en día, vigente la LGT de 2003, dichos postulados se encuentran recogidos en el artículo 11, el cual establece que: «Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado».

Con posterioridad a la LRBRL de 1985, el artículo 6 de la LHL de 1988 estableció una serie de principios propios de los tributos locales, que se encuentran recogidos, en idénticos términos, en el artículo 6 del TRLRHL.

Los principios propios de la tributación local parten del hecho de que la entidades locales establecerán sus tributos al amparo de lo establecido en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, respetando, en todo caso, una serie de principios, que podemos denominar como principios de territorialidad.

Antes de adentrarnos en los principios de territorialidad, debemos precisar que el artículo 106.1 de la LRBRL establece la autonomía de las entidades locales para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las leyes que dicten las comunidades autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquella. Dicha ley reguladora de las Haciendas locales es el TRLRHL, que en su artículo 2.1 enumera los

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

recursos de las citadas entidades, incluyendo entre ellos los recursos tributarios, que estarán clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.

Los impuestos solo podrán ser exigidos por los municipios, y se clasifican en dos categorías: los de exigencia obligatoria, según el artículo 59.1 del TRLRHL, entre los que se encuentran el IBI, el IAE y el IVTM; y los de exigencia potestativa, según el artículo 59.2 del TRLRHL, entre los que se hallan el ICIO y el IIVTNU. Junto con los impuestos recogidos en el TRLRHL, los municipios podrán exigir además: el impuesto municipal sobre gastos suntuarios (modalidad de cotos de caza y pesca), impuesto potestativo regulado en el TRRL. Por los municipios de Ceuta y Melilla, se exigirá además el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (actualmente denominado IPSI), regulado en la Ley 8/1991, de 25 de marzo. Dicho impuesto es uno municipal, pese a no estar recogido en el TRLRHL.

Los recargos sobre impuestos son dos: el recargo provincial sobre el IAE, recogido en el artículo 134 del TRLRHL, y el recargo de las áreas metropolitanas sobre el IBI, recogido en el artículo 153.1 del TRLRHL.

Las tasas podrán ser establecidas por todas las entidades locales, en los términos establecidos en el TRLRHL. Mientras que las contribuciones especiales podrán ser establecidas por los ayuntamientos; las diputaciones, cabildos y consejos insulares; las entidades supramunicipales, cuando su norma de creación así lo prevea.

Efectuada la anterior precisión, abordamos los principios de territorialidad, contemplados en el artículo 6 del TRLRHL, que consisten en:

a) Las entidades locales no pueden someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad. Este precepto es consecuencia inmediata de lo expresado en el artículo 12.1 de la LRBRL, al establecer que: «El término municipal es el territorio en que el ayuntamiento ejerce sus competencias». Aunque la LRBRL no hace referencia alguna al territorio del resto de entidades locales, debemos considerar que dicho precepto es extensible al resto de entidades locales. Además, hay que tener presente que el artículo 62.1 b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece la nulidad de pleno derecho de los actos dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio[27].

b) Las entidades locales no pueden gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la entidad impositora, ni el ejercicio o

[27] A partir del 2 de octubre de 2016, debemos entender dicha referencia realizada al artículo 47.1 b) de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

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

la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio. Lo expuesto en el apartado a) es igualmente predicable para este supuesto.

c) Los actos de gravamen de las entidades locales no pueden implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio. Este precepto es consecuencia inmediata de lo expresado en el artículo 19 de la Constitución, al señalar que: «Los españoles tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional» y el artículo 139.2 de la Constitución, cuando señala que: «Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español». No obstante, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 8/1986, de 21 de enero, consideró que: «... el hecho de que los residentes de una determinada zona del territorio nacional hayan de soportar obligaciones y cargas mayores que los de otras zonas del Estado no limita o restringe su derecho a la libre elección de residencia».

Ahora bien, no se puede negar que la autonomía local propicia un diferente tratamiento a los habitantes de cada municipio, por las respectivas corporaciones locales en campos tan significativos como el tributario, el urbanístico o el patrimonial.

Además, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en sus artículos 45 y siguientes, reconoce la libre circulación de personas, servicios y capitales, en el seno de la Unión Europea. Y el artículo 96.1 de la Constitución establece que: «Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno».

Como se puede notar, los principios especiales del sistema tributario local tienen como finalidad principal el acentuar el marcado carácter territorial de los tributos locales, en consonancia con la naturaleza intrínseca, igualmente territorial, de las entidades titulares de los citados tributos locales. Tal y como señala Lozano Serrano[28], estos principios de territorialidad «operan en un doble aspecto; de un lado, delimitan el ámbito territorial del poder tributario local, y por otro, actúan sobre el contenido mismo de las distintas figuras tributarias, tal y como se menciona en el artículo 6 LRHL». De esta forma, el territorio se erige como límite al poder tributario local, que no podrá ejercerse más allá de sus límites territoriales, sin perjuicio de que la eficacia espacial de la ordenanza fiscal pueda rebasar estos, pues los principios que rigen su aplicación son el de territorialidad y el de residencia efectiva, según los artículos 11 de la LGT y 107.2 de la LRBRL.

28 Lozano Serrano, C. [1992]: «Potestades tributarias de las Entidades Locales», *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 18, págs. 14-45.

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

Se está conectando directamente el poder tributario municipal con el territorio de la entidad, pero por si no quedara claro con este principio de carácter general, el propio TRLRHL lo refuerza en varias ocasiones, como por ejemplo:

- El artículo 24.1 c) del TRLRLH, relativo a tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales, al establecer que: «... en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas».
- El artículo 61.4 de TRLRHL, relativo al IBI en caso de que un mismo inmueble se encuentre localizado en distintos términos municipales, al señalar que: «se entenderá, a efectos de este impuesto, que pertenece a cada uno de ellos por la superficie que ocupe en el respectivo término municipal».
- El artículo 30.1 c) del TRLRHL, relativo a las contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios, al disponer que: «las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo, en el término municipal».
- El artículo 100.1 del TRLRHL, relativo al ICIO, al afirmar que: «El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal».

No obstante, existen algunos supuestos en los que dicho principio de territorialidad de los tributos locales queda difuminado por la normativa vigente. Así el artículo 97 del TRLRHL, en relación con la gestión del IVTM, establece que: «La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo», por lo que se atribuye la competencia al municipio que conste en el permiso de circulación del vehículo, de modo que las ordenanzas fiscales de dicho municipio pueden desplegar su eficacia fuera del término municipal, allí donde se encuentre el titular del permiso de circulación.

El principio de territorialidad contemplado en el artículo 6 de la LHL de 1988, como límite para el ejercicio de las entidades locales de sus potestades tributarias, suscitó ciertas controversias con lo establecido en el artículo 7 de la LHL de 1988 que indicaba: «1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, las entidades locales podrán delegar en la comunidad autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que esta ley les atribuye». En la actualidad el artículo 7 del TRLRHL, manteniendo en su apartado 1 la redacción del artículo 7.1 de la LHL de 1988, incorpora un apartado 4 con la siguiente redacción: «Las entidades que al amparo de lo previsto en este artículo hayan asumido por delegación de una entidad local todas o algunas de las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación de todos o algunos de los tributos o recursos de derecho público de dicha entidad local, podrán ejercer tales facultades delegadas en todo su ámbito territorial e incluso en el de otras entidades locales que no le hayan delegado tales facultades».

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

Para Barquero Estevan[29]: «El hecho de que las competencias para la gestión de los tributos locales se atribuyan a sus titulares no significa, en modo alguno, que solo puedan ejercitarse en el ámbito territorial de aquellos. Ello constituiría un serio obstáculo para la eficaz aplicación de los tributos locales». Por su parte, Lozano Serrano[30] considera, en relación con el artículo 8.3, tanto de la LHL de 1988 como del TRLRHL de 2004, que dicha solución no es la más adecuada al principio de autonomía local: «pues no se mantiene la responsabilidad de la entidad local en el ejercicio de las funciones, sino que automáticamente recae bajo las Administraciones públicas superiores, a las que solo podrá instar la entidad local, sin mayor posibilidad de vincularlas jurídicamente ni de dirigir, ordenar o iniciar en el desarrollo de unas actuaciones que si bien se desarrollan por otras Administraciones públicas son en tutela de los intereses propios de los entes locales».

Los tribunales de justicia han admitido, en supuestos relacionados con la policía local, la protección civil, o la extinción de incendios, la prestación extraterritorial de los mismos. En tal sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 28 de febrero de 1997 (NFJ005386) indica lo siguiente: «se trata de un servicio que la entidad local está obligada a prestar, aún de oficio, por razones de seguridad, ya se concluye en que su prestación extraterritorial, esto es, fuera del término municipal, no enerva su devengo o exacción, pues frente a la regla general de que los servicios municipales se prestan y actúan de acuerdo con el principio de territorialidad, otros principios, como los de cooperación, eficiencia y servicio a los ciudadanos, a que alude el artículo 3.2 de la Ley 30/1992, sin olvidar la coordinación, justifican el que, en determinadas situaciones, determinados servicios municipales se puedan y, aún, deban prestarse fuera del término municipal, como sin duda ocurre con servicios tales como el de policía local o el de extinción de incendios...», concluyendo que: «procede la exacción de la tasa aun cuando el servicio se hubiera prestado fuera del término municipal del ayuntamiento exactor».

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 16 de marzo de 2011 (NFJ042531), estableció como doctrina legal que: «El titular del órgano recaudatorio de una entidad local es competente para dictar, en el seno del procedimiento ejecutivo de apremio mandamiento de anotación preventiva de embargo de bien inmueble, respecto de inmuebles radicados fuera de su término municipal». Ahora bien, hay que tener presente que no es posible practicar embargo o traba de un bien inmueble situado fuera del término municipal respectivo, resultando necesario en estos casos reclamar colaboración interadministrativa. Otra cuestión es la adopción de medidas cautelares y, más concretamente, la anotación preventiva de embargo de bienes situados fuera del término municipal que, de conformidad con el artículo 81.3 b) de la LGT de 2003, resulta totalmente factible sin necesidad de colaboración alguna.

---

29 Barquero Estevan, J. M. [1999]: «Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración en la gestión de los tributos locales: con especial referencia a algunas de las modificaciones introducidas por la Ley 50/1998», *Revista de Hacienda Local*, n.º 86, pág. 377.

30 Lozano Serrano, C. [1992]: «Potestades tributarias de las entidades locales», *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 18, pág. 36.

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

Par finalizar este epígrafe, tenemos que decir que, a diferencia de los principios generales, los principios especiales del sistema tributario local se deben cumplir por todos y cada uno de los tributos que lo integran. Ahora bien, teniendo en cuenta el «escaso» ámbito de autonomía normativa en materia tributaria de los entes locales, y que el propio TRLRHL regula en profundidad el sistema tributario local, queda garantizado el cumplimiento de los mismos en todos los tributos locales.

5. CONCLUSIONES

- **Primera.** Los principios constitucionales en materia tributaria de: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (recogidos en el art. 31.1 de la Constitución); de equitativa distribución de la carga tributaria; eficiencia y economía (recogidos en el art. 31.2 de la Constitución); y de reserva de ley (recogido en el art. 31.3 de la Constitución), son de obligada aplicación en el ámbito de los tributos locales.
- **Segunda.** Los principios constitucionales en materia tributaria, agrupados en dos clases en la LGT: principios de ordenación, entre los que se encuentran la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad (recogidos en el art. 3.1 de la LGT); y principios de aplicación del sistema tributario, entre los que se encuentran la proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios (recogidos en el art. 3.1 de la LGT), son de igual manera de obligada aplicación en el ámbito de los tributos locales.
- **Tercera.** Junto a los principios constitucionales en materia tributaria, a su vez recogidos en la LGT, el TRLRHL contempla otros principios específicos en materia de tributos locales, denominados principios de territorialidad.

En virtud de estos principios de territorialidad, las entidades locales no pueden someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad; las entidades locales no pueden gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio; y los actos de gravamen de las entidades locales, no pueden implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio.

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

LA TITULARIDAD DE PARTICIPACIONES SOCIALES POR LA PERSONA QUE EJERCE FUNCIONES DE DIRECCIÓN EN GRUPOS FAMILIARES A EFECTOS DE LA REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESAS EN ISD[1]

Análisis de la STS de 26 de mayo de 2016 (rec. núm. 4027/2014)

Francisco Adame Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia, de la que ha sido ponente el magistrado don Juan Gonzalo Martínez Micó, analiza si concurren los requisitos legales para la aplicación de la reducción en base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) del 99 % del valor de las participaciones sociales de una sociedad limitada. Se trata de un pronunciamiento que trae causa de un recurso de casación para la unificación de doctrina y viene a sumarse a otros dictados en los últimos años sobre el alcance de los requisitos que han de concurrir para poder disfrutar de esta importantísima bonificación fiscal. No va a ser desde luego la última sentencia de nuestro Alto Tribunal que veamos porque la defectuosa regulación legal del tema, con jurisprudencia y doctrina contradictorias de los Tribunales Superiores de Justicia y de los Tribunales Económico-Administrativos, como después tendremos ocasión de comentar, está obligando al Tribunal Supremo a poner claridad y cordura en este ámbito.

Uno de los requisitos que se exigen para la aplicación de dicha reducción en el ISD es que las participaciones que se heredan tengan previamente consolidada la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP), conforme a lo previsto en el artículo 4.Ocho.Dos de la ley reguladora de este último tributo. Y para disfrutar de dicha exención es preciso, entre otros requisitos tal y como dispone la letra c) de dicho precepto, que en los supuestos de participación conjunta en entidades de un grupo familiar (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado por consanguinidad, afinidad o adopción), algún miembro del grupo ejerza funciones de dirección y que las remuneraciones obtenidas por el ejercicio de esas funciones representen más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

[1] Este trabajo ha sido realizado en el marco del proyecto DER2014-57127-P, financiado por la Dirección General de Investigación Científica y Técnica del Ministerio de Economía y Competitividad.

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

La cuestión litigiosa que se debate en este caso es si para gozar de este beneficio fiscal previsto en el artículo 20.2 c) de la Ley del ISD, la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el precitado requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa.

Se trataba de una herencia típica de empresa familiar, con dos herederos, que al presentar sus autoliquidaciones del ISD en agosto de 2007, con unos bienes y derechos valorados en algo más de un millón de euros, aplicaron la reducción por transmisión de participaciones sociales, por considerar que cumplían los requisitos para su disfrute. Se iniciaron las correspondientes actuaciones de comprobación por el Servicio de Gestión Tributaria del Departamento Territorial de Lugo de la Consejería gallega de Hacienda y en el curso de las mismas el Servicio de inspección de ese Departamento Territorial emitió informe denegando el beneficio fiscal solicitado por la transmisión de las participaciones. Ello dio lugar a que Gestión Tributaria finalmente girase liquidaciones rectificadas a los dos hijos de la causante sin aplicar la reducción.

Contra dichas liquidaciones los interesados formularon reclamaciones económico-administrativas alegando que procedía la aplicación de la reducción, ya que uno de los hijos de la causante ejercía funciones directivas, por las que percibía una remuneración que suponía más del 50 % de la base imponible de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dichas reclamaciones fueron desestimadas por Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Galicia de 26 de julio de 2013, por considerar que el heredero que ejercía funciones directivas «no era titular de ninguna participación social a la fecha del devengo y esa titularidad es un requisito imprescindible para gozar del derecho a la exención». Así pues, a juicio del TEAR de Galicia como el heredero no tenía la condición de socio, no procedía la aplicación de la reducción.

Este acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo fue recurrido en vía contencioso-administrativa por los interesados, siendo resuelto su recurso por Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 23 de julio de 2014, recurso núm. 15571/2013 (NFJ055782). En ella la Sala concluye que dicho acuerdo del TEAR es contrario a Derecho y declara el derecho de los recurrentes a la aplicación de la reducción en base imponible del ISD solicitada. No conforme con esta interpretación, la representación legal de la Xunta de Galicia decidió interponer recurso de casación para la unificación de doctrina por considerar que dicha sentencia incurre en contradicción con la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, dictada en el recurso núm. 644/2007 (NFJ034619). A juicio de la letrada recurrente nos encontramos con litigantes en idéntica situación, la pretensión es la misma (en ambos casos se solicitaba la anulación de la resolución del TEAR por considerar que era procedente la aplicación de la reducción) y existe además identidad en los fundamentos.

La discrepancia radicaba en que mientras que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia recurrida señala que no era necesario que el causahabiente que realizase funciones directivas fuese titular de participaciones sociales al momento del devengo del impuesto, la sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria concluía todo lo contrario, es

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

decir, que sí era necesaria la titularidad de participaciones sociales al momento del devengo del impuesto por quien ejercía las funciones de dirección.

Veamos a continuación cómo resuelve el asunto el Tribunal Supremo para después pasar a formular algunas observaciones críticas.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La cuestión clave que debía dilucidar el Tribunal Supremo es cómo interpretar lo dispuesto en el artículo 4.Ocho.Dos, b) y c) en su último párrafo de la Ley del IP y en el artículo 5.1, apartados c) y d) del Real Decreto 1704/1999, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el IP. Una vez cumplidos los requisitos exigidos para la exención en el IP, las transmisiones *inter vivos* o *mortis causa* de las participaciones o acciones se podrán beneficiar de las reducciones previstas en los apartados 2 c) y 6 del artículo 20 de la Ley del ISD. Es precisamente, como bien apunta el tribunal el trasplante de la normativa del IP al ISD lo que «no deja de plantear problemas interpretativos y entre ellos quien es el que, como sujeto pasivo, ha de tener participación en el capital de la entidad».

Recordemos primero lo que dicen los preceptos que debían interpretarse. El artículo 4.Ocho. Dos, b) de la Ley del IP establece: «Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 % computado de forma individual, o del 20 % conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción». Por su parte, el apartado c) de dicho precepto en su último párrafo de la Ley del IP dispone que «cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención».

Por su parte, el Real Decreto 1704/1999, que desarrolla reglamentariamente la ley en este punto, no añade en sus artículos 5.1, c) y d) en su párrafo segundo ninguna novedad respecto de lo dispuesto en los dos preceptos de la ley antes reproducidos. Tan solo se advierte una diferencia entre ambas redacciones, que se debe a la no actualización de dicho real decreto –que desde luego resulta incomprensible–, pues al referirse al porcentaje de participación computado de forma individual en los grupos de parentesco sigue exigiendo el 15 %, en lugar del 5 % previsto en la Ley del IP (porcentaje que fue modificado por la disp. adic. 11.ª de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre).

A juicio de los letrados de la Xunta de Galicia cuando la Ley del IP se refiere en estos preceptos a las condiciones de la exención para el caso de grupo de parentesco lo que viene a exigir es que todos los parientes que formen parte del grupo tengan participación en el capital. En su opinión, si la intención del legislador reglamentario era no exigir participación en el capital del sujeto pasivo y de sus parientes, es decir, de todos los miembros del grupo, no se habría emplea-

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

do en dicho precepto el término «conjuntamente», sino que hablaría simplemente de participaciones individuales. El precepto se refiere a una suma conjunta de la participación de todos los miembros del grupo, por lo que de no concurrir una participación mínima de todos y cada uno de ellos en el capital de la empresa, no procedería la aplicación de la exención en el IP y tampoco de la reducción en ISD por transmisión de empresa.

Para resolver el recurso el Tribunal Supremo, a mi juicio con buen criterio, se distancia de la interpretación literal de las normas que regulan la exención en IP y las reducciones en ISD por transmisión de acciones y participaciones, que no son desde luego un ejemplo de lo que debe ser la redacción de las normas jurídicas desde la perspectiva de las Directrices de técnica normativa y se decanta por una interpretación finalista de la norma. En palabras del tribunal «si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto [...] lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad».

Comienza el tribunal recordando, como ya dijo en su Sentencia de 23 de septiembre de 2010 [rec. núm. 6794/2005 (NFJ040654)], que «con el beneficio fiscal en cuestión [...] el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter «familiar», con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades».

Y en este repaso por las razones que justifican la existencia de esta reducción se invoca el primer documento europeo que insistió en la necesidad de introducir por parte de los Estados miembros medidas fiscales para garantizar el tránsito generacional de las pequeñas y medianas empresas (no habla de grandes empresas) afirmándose a este respecto:

> «Como señalamos en la Sentencia de 18 de marzo de 2009 [...] la reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que todos los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento».

Resulta muy interesante y aclaratorio el detenido análisis que realiza el Tribunal Supremo en su fundamento de derecho tercero sobre el alcance de los requisitos exigidos para gozar de la reducción por transmisión de empresas. Sobre todo nos parece elogiable la claridad con la que el tribunal dice que «el hecho de que la empresa, el negocio o las participaciones de que se trate hayan de gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, demuestra –como ha dicho la Sentencia de esta Sala de 28 de abril de 2016 (cas. 2639/2014)– que la participación en el capital ha de darse en el causante, si bien como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros. En

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

ningún lugar –concluye el Alto Tribunal– se exige que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, deba ostentar una titularidad distinta a la que se produce con la sucesión hereditaria». Conviene hacer notar, en relación con el recurso de casación n.º 2639/2014 (NFJ063172), que si acudimos a la base de datos del CENDOJ la fecha de la Sentencia que resuelve dicho recurso no es 28 de abril de 2016 (imagino que la confusión deriva de que fue ese día cuando deliberó la Sala) sino 12 de mayo de 2016. Después volveremos sobre ella.

Respecto al requisito del ejercicio de funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 % del total de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, el tribunal llega por primera vez en una sentencia a la conclusión de que «tampoco resulta la obligación de que el sujeto pasivo que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer estas al grupo familiar».

En esta línea se añade que en los supuestos de existencia de un grupo de parentesco como era el del supuesto analizado en esta sentencia –padres e hijos– las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma «pueden cumplirse por al menos una de las personas del grupo, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial».

En el caso enjuiciado estamos, en palabras del tribunal, ante el «supuesto más típico» de transmisión por herencia de participaciones sociales de una empresa familiar, en la que los padres tenían el 100 % de las participaciones sociales en la empresa y una vez producido el fallecimiento de uno de ellos, los dos hijos y en este caso el viudo de la causante siguen manteniendo dicho porcentaje. Además, se cumple el requisito de ejercicio por uno de los hijos de las funciones directivas, superando las remuneraciones percibidas por tal concepto más del 50 % del total de sus ingresos. El fundamento jurídico tercero no puede concluir de forma más contundente cuando se afirma que «siendo para este caso, el que está pensado los beneficios fiscales que favorezcan dicha transmisión evitando así el cierre del negocio familiar».

Con base en lo anterior, el tribunal concluye desestimando el recurso de casación planteado por los letrados de la Xunta de Galicia y declarando que en casos de participación conjunta en el capital no es necesario para disfrutar de la reducción por transmisión de empresa en el ISD que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones sociales al momento del devengo del impuesto.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La reducción por transmisión de empresas en el ISD es un beneficio fiscal que viene generando muchísima litigiosidad. Es mucho el dinero que está en juego, dado que la reducción es como mínimo del 95 % aunque en muchos casos se eleva hasta el 99 % de la base imponible. Los contribuyentes que heredan acciones o participaciones, lógicamente, intentan por todos los medios aplicar esta bonificación. Muchas veces se encuentran de frente con la negativa de la Administración autonómica correspondiente que considera que no se cumplen los requisitos exigidos para el

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

disfrute de la exención en el IP y de la reducción en el ISD y al final las liquidaciones terminan en los Tribunales Económico-Administrativos. Contra sus resoluciones en multitud de ocasiones se plantean los correspondientes recursos contencioso-administrativos de los contribuyentes o de los propios servicios jurídicos de las comunidades autónomas ante los Tribunales Superiores de Justicia y cuando el fallo no es estimatorio de sus pretensiones y si la cuantía lo permite se venía acudiendo a la casación, aprovechándose del río revuelto al que se refiere el refrán castellano.

Esta elevada litigiosidad deriva de la defectuosa regulación legal de la exención en el IP y de la reducción por transmisión de empresas en el ISD. Las normas reguladoras de ambos impuestos son antiguas y muchos de sus preceptos, entre ellos los que regulan este tema, necesitan una revisión importante de su redacción. No entiendo cómo el legislador, después de tantos años que lleva vigente esta reducción y de la infinidad de conflictos que ha generado, con doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos, Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Tribunal Económico-Administrativo Central y con jurisprudencia de Tribunales Superiores de Justicia contradictorias, no ha reformado ya los preceptos que la regulan. Y desde luego no supone una exageración afirmar que este es uno de los temas en los que más inseguridad jurídica existe para contribuyentes y también para sus asesores. Difícilmente se puede orientar fiscalmente a un cliente sobre qué debe hacer para poder disfrutar de la reducción por transmisión de empresas si partimos de una regulación legal poco clara y de una doctrina administrativa a menudo tan favorable para la Administración.

Teniendo en cuenta el absurdo requisito de cuantía que hemos tenido para poder acceder a la casación en España –a diferencia de la situación en otros países de nuestro entorno como Francia e Italia donde no existía ese mínimo de cuantía–, muchos recursos contra liquidaciones que denegaban la aplicación de esta reducción no han podido llegar al Tribunal Supremo. Esta situación afortunadamente puede cambiar tras la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que subjetiviza la admisión del recurso de casación, en cuanto que será el tribunal de casación quien decidirá si concurre o no «interés casacional objetivo» para la formación de jurisprudencia. Pero mientras entra en vigor esta reforma que va en la línea, con ciertas modulaciones, del *writ of certiorari* del Tribunal Supremo de Estados Unidos, nuestro Alto Tribunal ha tenido que pronunciarse por razón de su cuantía sobre algunos asuntos de relevancia. Así ocurre en la sentencia objeto de nuestro comentario que viene a poner orden definitivamente en un tema que siempre debería haber sido pacífico.

La cuestión sobre la que versa esta sentencia, recordemos, es si para gozar de la bonificación fiscal por transmisión de empresas es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa.

El tribunal sienta jurisprudencia sobre este tema porque en el fallo que estoy comentando se llega a la misma conclusión que en una segunda Sentencia del propio Tribunal Supremo también de 26 de mayo de 2016 en el recurso núm. 4098/2014 (NFJ063234), de la que también ha sido ponente el magistrado don Juan Gonzalo Martínez Micó. Por tanto, queda claro que a partir de estas dos sentencias del Supremo los órganos gestores de las comunidades autónomas ya no po-

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

drán denegar la reducción por transmisión de empresas en los grupos familiares cuando la persona que ejerza funciones de dirección no sea titular de alguna participación en el capital de la empresa.

En esta segunda Sentencia de 26 de mayo de 2016, se enjuiciaba la legalidad de la liquidación girada por la Oficina Gestora de la Comunidad de Madrid a dos herederas disminuyendo el importe de la reducción por adquisición de participaciones sociales desde 579.438,62 euros a 226.069,14 euros. La Inspección tributaria de Madrid había considerado que no se cumplían los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción «al no constar que las hijas de la causante fueran titulares de dichas participaciones en el momento del devengo, no formando parte del grupo familiar», invocando al respecto la Consulta vinculante V0561/2007, de 16 de marzo (NFC025500), de la Dirección General de Tributos. Contra dicha liquidación una de las herederas interpuso reclamación económico-administrativa y el TEAR de Madrid, en su Resolución de 19 de diciembre de 2011, confirmó el criterio de que debía denegarse la reducción porque para disfrutar de ella era preciso tener la titularidad de alguna de las participaciones sociales. Contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de julio de 2014 [rec. núm. 214/2012 (NFJ063230)]. Finalmente contra este fallo se interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina por considerar que la interpretación realizada por la Administración no se ajustaba al espíritu de la norma reguladora del beneficio fiscal, ya que en ningún momento dicha norma dice que las funciones de dirección deban realizarlas las personas que tengan participaciones, sino las que formen parte del grupo de parentesco y obviamente las hijas de la causante formaban parte de tal grupo de parentesco. La recurrente aportó como Sentencias de contraste dos del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 21 de noviembre de 2011 [rec. núm. 15515/2010 (NFJ045660)] y 23 de enero de 2012 [rec. núm. 16155/2010 (NFJ046662)] y otra del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 27 de febrero de 2012 [rec. núm. 567/2010 (NFJ047026)].

De nuevo recurre aquí el Tribunal Supremo, a mi juicio con acierto, a la finalidad que subyace en esta reducción de la base imponible que según diversos documentos europeos, en particular la precitada Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2014, es el otorgamiento de un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones a las pequeñas y medianas empresas que facilite en lo posible su transmisión y pervivencia en el tiempo siempre y cuando la empresa siga en funcionamiento después de dicha transmisión.

El tribunal estima el recurso de casación para la unificación de doctrina basándose en un argumento tan simple como que en ningún sitio se dice en la ley que el sujeto pasivo que ejerza funciones de dirección en los supuestos de grupo de parentesco tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer estas al grupo familiar.

Aunque no es este el lugar para enumerar todos los informes o resoluciones elaboradas por las instituciones europeas instando a los Estados a la adopción de medidas fiscales que garanticen la pervivencia en el tiempo de las pequeñas y medianas empresas, sí que me parece conveniente citar los dos últimos documentos publicados hasta la fecha sobre el tema a fin de que quede claro que este sigue siendo un tema prioritario en el ámbito europeo. El primero de ellos es la Resolu-

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

ción del Parlamento Europeo de 8 de septiembre de 2015, sobre las empresas familiares en Europa. Tras destacar la importancia que tienen las empresas familiares para la economía y el empleo y recordar que la mayoría de las empresas familiares son pequeñas y medianas empresas, el Parlamento insta a los Estados a que garanticen que sus sistemas fiscales apoyen la financiación mediante fondos propios de estas entidades, eliminando cualquier discriminación fiscal que pueda existir al respecto. Especial importancia tiene su apartado 19 en el que se pide a los Estados miembros «que simplifiquen los procedimientos administrativos y los sistemas fiscales, teniendo especialmente en cuenta los problemas específicos de las empresas familiares y las pequeñas y medianas empresas». Más adelante, en su apartado 28 dentro del epígrafe que lleva por título «Perspectivas», esta resolución del Parlamento Europeo pide a la Comisión que examine la legislación vigente que tiene un impacto en las empresas familiares, con el fin de identificar los problemas y los obstáculos al crecimiento. En este mismo epígrafe, en su apartado 29 se insta a la Comisión a que le proponga una definición viable desde el punto de vista estadístico a escala europea del concepto de empresa familiar, establecida en colaboración con Eurostat y que tenga en cuenta las distintas circunstancias de los Estados miembros. Por último, el Parlamento en el apartado 33 de esta resolución pide a la Comisión que cree un grupo de trabajo permanente interno y defina su mandato para ocuparse de manera especial de las necesidades y especificidades de las empresas familiares.

El segundo documento europeo que quiero citar es el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo «La empresa familiar en Europa como fuente de un crecimiento renovado y mejores puestos de trabajo», de 17 de septiembre de 2015 (publicado en el Diario Oficial, Serie C, de 15 de marzo de 2016). En este dictamen el Comité Económico y Social pide a la Comisión Europea que ponga en práctica una estrategia para fomentar las buenas prácticas en el ámbito de la empresa familiar en los Estados miembros de la Unión Europea. El informe propone diversas medidas específicas, entre las que destacan:

- Elaborar una normativa sobre las empresas familiares, en la que se fije una definición de empresa familiar. A juicio del Comité consensuar una definición común en los países europeos posibilitaría la recogida de datos cuantitativos, lo que a su vez permitiría crear estadísticas sobre estas empresas, una vez agregados los datos.
- Incluir la categoría de empresa familiar en las estadísticas europeas (Eurostat) y que las oficinas nacionales de estadística recojan datos sobre las empresas familiares de manera eficaz.
- Mejorar la legislación sobre la transmisión intergeneracional de las empresas familiares, en particular desde una perspectiva fiscal, con vistas a reducir el grado de exposición de estas empresas a los problemas de liquidez.
- Examinar la cuestión de la planificación de las sucesiones y respaldar medidas que faciliten la transmisión de empresas, por ejemplo en el contexto del Derecho sucesorio o mediante incentivos fiscales que apoyen estas transmisiones.
- Crear exenciones fiscales sobre los beneficios reinvertidos y dar a estas empresas oportunidades de aumentar su capital sin conceder derechos de voto.

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

- Activar la cooperación a nivel de la Unión Europea con las organizaciones que representan a las empresas familiares, por ejemplo, en el marco de un grupo de expertos permanente.

Volviendo de nuevo a la sentencia objeto de este comentario, recuerda el Tribunal Supremo en el fundamento de derecho tercero de esta segunda sentencia que el beneficio fiscal que estamos comentando fue introducido por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, con el fin de «favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter «familiar», con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades.

Me gustaría advertir de que si bien esa era la intención del legislador cuando introdujo este importante beneficio fiscal, después con ocasión de la modificación introducida en el artículo 20.6 de la Ley del ISD por el artículo 9 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, se amplió considerablemente el ámbito de posibles beneficiados al extender una reducción prevista inicialmente solo para pequeñas y medianas empresas, a todo tipo de empresas, incluidas las grandes. Y lo mismo hizo la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, en relación con la exención en el IP para las acciones y participaciones con cotización en mercados oficiales.

Hay incluso una tercera sentencia del Tribunal Supremo reciente, concretamente de 12 de mayo de 2016 [rec. núm. 2639/2014 (NFJ063172)], a la que antes me he referido y de la que fue ponente el magistrado don Manuel Martín Timón, que también estima el recurso interpuesto En ella se desestima la casación planteada por los Servicios Jurídicos de Castilla-La Mancha contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de dicha comunidad de 12 de mayo de 2014 y se confirma el derecho de los herederos a la aplicación de la reducción. Estos no ostentaban ninguna participación en la empresa familiar, pero conjuntamente con el grupo familiar formado por los recurrentes con su padre (que era el único titular de participaciones) tenían una participación superior al 20 %. Además, uno de ellos ejercía funciones directivas en la empresa, por lo que el tribunal entiende cumplido los requisitos para el disfrute de la reducción del artículo 20.2 c) de la Ley del ISD. Por tanto, el tribunal acoge también aquí la doctrina de que el sujeto pasivo que ejerce funciones de dirección en los supuestos de grupo de parentesco no tiene por qué ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer estas al grupo familiar.

Antes de concluir me gustaría dejar apuntado que tal vez convendría volver, en la línea del Derecho comparado, a restringir el ámbito de aplicación de esta importante reducción fiscal solo a las empresas familiares pequeñas y medianas. A tal efecto, sería necesario definir con precisión, porque hasta ahora no se ha hecho, qué se entiende por empresa familiar y fijar un límite de importe neto de la cifra de negocios para que resulte aplicable la reducción, en la línea de lo aprobado recientemente en Alemania (donde el Tribunal Constitucional por Sentencia de 17 de diciembre de 2014 declaró inconstitucional la regulación de su reducción por transmisión de empresas).

Evidentemente esta tarea no le corresponde al Tribunal Supremo, sino al legislador. Pero mientras este no modifique aquellos aspectos de la reducción por transmisión de empresas defectuosamente regulados, tendrá que ser nuestro Alto Tribunal quien siga enderezando el rumbo a golpe de sentencia.

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

Bibliografía

Adame Martínez, F. D. [2014]: *Beneficios fiscales para la empresa familiar en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, Pamplona.

– [2014]: «Reducción por transmisión de participaciones en ISD. Remuneraciones por ejercicio de funciones de dirección por miembro del grupo familiar principal fuente de renta», *RCyT.* CEF, núm. 373, págs. 165-172.

Calvo Vérgez, J. [2006]: *Régimen fiscal de la empresa familiar*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor.

Luchena Mozo, G. M. [2007]: *Fiscalidad de la empresa familiar*, Atelier.

Navarro Egea, M. [1999]: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid.

Pedreira Menéndez, J. [2015]: «Los bienes integrantes de la empresa familiar y su afección a la actividad empresarial a efectos de la aplicación de la bonificación por transmisión sucesoria», *RCyT.* CEF, núm. 393, págs. 133-138.

– [2015]: «Las cuentas corrientes del empresario y su calificación fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 13.

Pérez-Fadón Martínez, J. J. [2005]: *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, CISS, Valencia.

Roca López, M. [2000]: *Principales beneficios para la empresa familiar*, Colección Empresa Familiar, CISS, Valencia.

Tovillas Morán, J. M. [2002]: *Exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio*, Marcial Pons, Madrid.

Vaquera García, A. [2004]: *Régimen Tributario de la Empresa Familiar*, Dykinson, Madrid.

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

RESPONSABILIDAD DEL ESTADO LEGISLADOR EN UN SUPUESTO DE VULNERACIÓN CUALIFICADA DEL DERECHO COMUNITARIO

Análisis de la STS de 6 de mayo de 2016 (rec. núm. 199/2014)

Javier Bas Soria
Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia que vamos a analizar surge de un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra un acuerdo del Consejo de Ministros en el que se desestimó la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del derecho comunitario deducida por Teknon Healthcare, SL.

La entidad recurrente arrendaba a una entidad vinculada un centro hospitalario, siendo el precio pactado por dicha cesión muy inferior a su valor normal de mercado. La citada entidad arrendadora fue objeto de sendas comprobaciones inspectoras por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y por los periodos de liquidación de los ejercicios 1994-1997 y 1998, respectivamente.

La regularización se fundó en la aplicación del artículo 79.Cinco de la LIVA vigente al tiempo del devengo que prescribía que «Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas en los apartados tres y cuatro anteriores» (los apartados tres y cuatro se refieren respectivamente a las reglas para la fijación de las base imponible en los autoconsumos de bienes y de servicios).

Las liquidaciones que contenían dicha regularización fueron objeto de sucesivas impugnaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Audiencia Nacional, siendo en todas ellas desestimada la pretensión anulatoria de la recurrente.

Promovido recurso de casación, fue admitido a trámite exclusivamente en relación con determinados periodos que superaban la cuantía mínima legalmente fijada. Dicho recurso fue estimado por Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2012 (NFJ062663), por aplicación, a su vez, de la Sentencia de 9 de junio de 2011 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) [asunto C-285/10 (NFJ042807)], a la que después nos referiremos, y en la que se declaró el incumplimiento de la normativa española en relación con la fijación de la base imponible en las operaciones vinculadas.

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

La entidad recurrente solicitó la responsabilidad del Estado legislador por la parte de la regularización que había adquirido firmeza, al haber sido confirmada la liquidación por Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2008 (NFJ062665).

La Administración negó la existencia del presupuesto jurídico para la existencia de la responsabilidad, al considerar que no existía una vulneración «suficientemente caracterizada» del derecho comunitario, no solo porque la normativa interna hubiera sido objeto de aplicación pacífica durante más de 18 años, sin que la Comisión se hubiera dirigido con anterioridad a España sobre la transposición de esta regla, sino porque además el recurrente ya suscitó la existencia de un incumplimiento en la normativa española, siendo avalada la regularidad de la norma nacional por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 20 de junio de 2008 (NFJ062665), rechazando además el planteamiento de una cuestión prejudicial, por lo que, independientemente del criterio final expresado por el TJUE, el incumplimiento en ningún caso podía calificarse como suficientemente cualificado.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Con carácter previo a examinar el pronunciamiento del Tribunal Supremo, debemos hacer una pequeña recapitulación de las vicisitudes sufridas por el artículo 79.Cinco de la LIVA, origen de la controversia que se examina en esta sentencia.

Con ocasión del procedimiento de comprobación sufrido por Teknon Healthcare, SL, esta entidad dirigió un escrito de queja a la Comisión, por la vulneración de los artículos 11 y 27 de la Sexta Directiva en relación con el artículo 79.5 de la LIVA. Como consecuencia de esta queja, la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción contra el Reino de España el 18 de octubre de 2004.

Con fecha 21 de junio de 2005 el Reino de España solicitó autorización para establecer una medida de inaplicación de la Sexta Directiva en relación con la determinación de la base imponible a efectos del IVA en las operaciones vinculadas, que dio lugar a la Decisión 2006/387/CEE, de 15 de mayo de 2006, en la que el Consejo autorizó a España a establecer que la base imponible sea el valor normal de mercado en los casos en que la contraprestación sea significativamente más baja que el citado valor normal, siempre que además el destinatario de la entrega o prestación o, en el caso de una adquisición intracomunitaria, el comprador no tenga derecho a deducción plena del impuesto soportado y cuando además existan vínculos de familia, gestión, propiedad, financieros o jurídicos que hayan influido en la contraprestación sobre la que se establece la base imponible.

Como consecuencia de esta autorización, el artículo 79.Cinco de la LIVA fue modificado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, estableciendo el contenido actualmente vigente y que prevé, en esencia, la aplicación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas, siempre que además no se disponga del derecho a la deducción plena del impuesto por el destinatario y con ello obtenga un beneficio fiscal o que el prestador tenga limitado su derecho a la deducción por la realización de operaciones que no generan el derecho a la deducción y con la alteración de la base obtenga un beneficio fiscal.

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

Por otro lado, en el marco de un litigio entre Campsa, SA y la Administración tributaria, el Tribunal Supremo, por Auto de 26 de abril de 2010 (NFJ044781), planteó ante el TJUE una petición de decisión prejudicial en la que se cuestionaba si ante la existencia de una contraprestación notoriamente inferior al valor de mercado, la Sexta Directiva autorizaba a los Estados miembros a fijar que la base imponible en las operaciones vinculadas fuera el resultante de aplicar las reglas del autoconsumo de bienes y servicios (como hacía el art. 79.Cinco LIVA), aun no habiendo obtenido la autorización para aplicar dicha derogación mediante Decisión del Consejo.

El TJUE dictó Sentencia el 9 de junio de 2011 [asunto C-285/10 (NFJ042807)] declarando que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a operaciones realizadas entre partes vinculadas, mediando un precio notoriamente inferior al normal de mercado, una regla de determinación de la base imponible distinta de la regla general, mediante la extensión a aquellas de las reglas de determinación de la base imponible relativas al autoconsumo, cuando ese Estado miembro no ha seguido el procedimiento previsto en el artículo 27 de la directiva a fin de conseguir la autorización para adoptar tal medida de inaplicación de dicha regla general.

Vista la evolución normativa y jurisprudencial del mencionado precepto, cabe examinar a continuación los elementos esenciales de la sentencia que estudiamos. Examina en primer lugar el Tribunal Supremo si cabe aceptar la excepción de cosa juzgada que invoca el abogado del Estado, en concreto, por la existencia de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2008 (NFJ062665), a la que ya nos hemos referido, en la que se desestimó el recurso planteado por la entidad recurrente contra la regularización. El Tribunal Supremo invoca jurisprudencia previa, en particular, la Sentencia de 17 de febrero de 2015 [rec. núm. 431/2013 (NFJ062662)], en la que se declaró que cuando se aduce que el acto administrativo está viciado de invalidez porque la causa de nulidad se encuentra en la norma legal en cuya aplicación se funda tal acto, solicitando que se plantee cuestión de inconstitucionalidad o cuestión de ilegalidad, según que la falta de acomodo de la ley sea respecto de la Constitución o del derecho comunitario, no siendo acordado por el órgano jurisdiccional el planteamiento de la cuestión, no puede considerarse que exista cosa juzgada, porque los actos administrativos que se impugnan son diferentes (un acto de aplicación de los tributos y la denegación de la reclamación por responsabilidad ante el Consejo de Ministros) y existe una diferencia sustancial entre el fundamento de las pretensiones: en todo caso la acción de responsabilidad obligaría a reparar el daño, pero no anula el efecto de cosa juzgada derivado de la sentencia judicial anterior.

Refuerza además esta idea el Tribunal Supremo con la Sentencia del TJUE de 30 de septiembre de 2003 [asunto C-224/01, Köbler (NSJ014195)], en la que se afirma, en cuanto a la obligación de reparar el ilícito comunitario, que «Sin embargo, hay que considerar que el reconocimiento del principio de la responsabilidad del Estado derivada de la resolución de un órgano jurisdiccional que resuelva en última instancia no tiene como consecuencia en sí cuestionar la fuerza de cosa juzgada de tal resolución. Un procedimiento destinado a exigir la responsabilidad del Estado no tiene el mismo objeto ni necesariamente las mismas partes que el procedimiento que dio lugar a la resolución que haya adquirido fuerza de cosa juzgada. En efecto, la parte demandante en una acción de responsabilidad contra el Estado obtiene, si se estiman sus pretensiones, la condena del Estado a reparar el daño sufrido, pero no necesariamente la anulación de la fuerza de cosa juzgada de la resolución judicial que haya causado el daño. En todo caso, el principio de la responsa-

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

bilidad del Estado inherente al ordenamiento jurídico comunitario exige tal reparación, pero no la revisión de la resolución judicial que haya causado el daño».

Se plantea, a continuación, si se cumplen los requisitos sentados por el TJUE para que exista responsabilidad del Estado legislador por la existencia de una vulneración del derecho comunitario, esto es:

- Que la norma comunitaria infringida tenga por objeto conferir derechos a particulares.
- Que la violación del derecho comunitario esté suficientemente caracterizada, lo que en todo caso se produce cuando la infracción ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter transgresor del comportamiento controvertido.
- Que medie relación de causalidad entre la infracción y el daño sufrido.

El Tribunal Supremo entiende que en el presente caso los tres requisitos concurren, particularmente el relativo a la existencia de una infracción suficientemente caracterizada, que deduce de la existencia de la invocación continuada por la recurrente de la existencia de una infracción del derecho comunitario, que, como hemos visto al referir el supuesto que examina el tribunal, dio además lugar a una queja formal ante la Comisión el 20 de abril de 2004; de resultas de la cual esta institución comunitaria inició un procedimiento de infracción por incumplimiento contra el Reino de España el 18 de octubre de 2004; dando a su vez lugar a una solicitud por parte de España, cursada el 21 de junio de 2005, por la que se solicitó autorización para establecer una medida de inaplicación de las disposiciones de la Sexta Directiva, que se tradujo en la Decisión 2006/387/CEE, de 15 de mayo de 2006, en la que el Consejo autorizó a España a establecer la derogación, y la consecuente modificación del artículo 79.Cinco de la LIVA por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

De todo ello concluye el tribunal que por parte de España hubo una actuación reiteradamente contraria al derecho europeo en la aplicación de una norma que le constaba contraria al derecho comunitario.

Destaca además que la situación del presente caso es diferente de la de otros pronunciamientos del propio tribunal y respecto de la infracción del artículo 79.Cinco de la LIVA, pues en tales casos los actores que reclamaban la responsabilidad habían estado pasivos durante años aceptando la aplicación del artículo 79.Cinco de la LIVA, mientras que la recurrente, New Teknon, SA, había manifestado reiteradamente su oposición a la regularización por considerar que existía la infracción del derecho comunitario después declarada.

Termina el Tribunal Supremo declarando la existencia de responsabilidad, que debe cubrir el importe total de los daños sufridos por la reclamante, y entre los que se incluyen, de todos los solicitados, el importe de las liquidaciones por IVA que se giraron por la Administración a la recurrente y que devinieron firmes al no admitirse respecto a las mismas el recurso de casación, el importe de los intereses de demora suspensivos liquidados en relación con dichas liquidaciones, los gastos de prestación de la caución para la suspensión de las liquidaciones tributarias, las liquidaciones

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

satisfechas por actos jurídicos documentados (AJD) por los actos de constitución y ampliación de hipoteca unilateral constituida en garantía de la deuda suspendida, las primas por el seguro de caución con que se sustituyó la garantía prestada por hipoteca unilateral y el gasto de afianzamiento para la suspensión de las liquidaciones a que se refiere la solicitud de responsabilidad patrimonial.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como sabemos, la coexistencia en materia de IVA de dos ordenamientos superpuestos, el comunitario y el nacional, que deben guardar una correlación (sobre la base de la primacía del derecho comunitario) exige una constante verificación de la efectiva transposición de las normas armonizadoras.

Los medios para llevar a cabo este control son varios. El primero es el recurso prejudicial, a través de la constante interpretación del Derecho de la Unión por el TJUE, que en el recurso prejudicial se pronuncia sobre la validez e interpretación de las disposiciones del derecho comunitario, correspondiendo a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación, en su caso, de dejar inaplicada cualquier norma nacional contraria al derecho comunitario, para resolver el caso concreto.

El segundo de los mecanismos de control es el recurso de incumplimiento, que se suscita cuando la Comisión o un Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones dimanantes del Derecho de la Unión; demandándolo en este caso ante el Tribunal de Justicia. Este, en su fallo, podrá declarar que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones.

Finalmente, también pueden utilizarse el derecho de petición ante el Parlamento y la queja expresa ante la Comisión en los supuestos de incumplimiento.

La declaración del incumplimiento de sus obligaciones por parte de un Estado miembro, bien sea de forma directa, a través de un recurso de incumplimiento, bien sea de forma indirecta, porque así se deduzca de la resolución del Tribunal de Luxemburgo en una cuestión prejudicial, supone que este ha ocasionado una situación de hecho ambigua, al dejar a los sujetos de derechos afectados por el contenido de una directiva en un estado de incertidumbre en cuanto al contenido de sus derechos y las posibilidades de invocarlos. Esta situación se manifiesta en tres vertientes (STJCE de 9 de marzo de 1978, asunto 106/77, Simmenthal): a) en la propia incertidumbre de los sujetos de derechos; b) en las actuaciones de los órganos administrativos, que por imperativo de su sometimiento pleno a derecho vienen obligados a aplicar una norma contraria al derecho comunitario; c) en la protección dispensada a los particulares por los órganos judiciales, que ante la norma nacional puedan verse inducidos a cometer un error en el enjuiciamiento del caso concreto.

Por ello, resulta insuficiente la mera aplicación prevalente del derecho comunitario sobre la normativa interna contraria al mismo, desplegándose toda una serie de efectos que deben conducir no solo a la supresión de la norma contraria al derecho comunitario, sino también a la reposición de la situación de los particulares, lo que, según la jurisprudencia del TJUE, se traduce en una obligación de reparar el efecto ilícito producido por la misma (STJCE de 13 de julio de 1972, asunto 48/71, Comisión contra Italia).

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

Una vez establecido el principio de responsabilidad de los Estados, el TJUE ha señalado tres condiciones que son necesarias y suficientes para que nazca el derecho a la reparación [STJCE de 19 de noviembre de 1991, asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90; Francovich y Bonifaci (NSJ000703)]: 1) El resultado de la directiva infringida debe ser atribuir derechos a los particulares. 2) El contenido de dichos derechos tiene que estar suficientemente identificado en las disposiciones de la directiva, de forma que el incumplimiento esté suficientemente caracterizado. 3) Tiene que existir un nexo de causalidad directa entre la infracción de la obligación que pesa sobre el Estado y el perjuicio sufrido por las personas a quienes se confíen los derechos.

En este punto, incide uno de los puntos reseñables de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2016 (NFJ062662) que ahora estudiamos, pues ha considerado que el incumplimiento está suficientemente caracterizado por la actuación constante de la empresa recurrente, que manifestó, sucesivamente en todas las instancias, la existencia del incumplimiento en la normativa española, fundando su oposición a la actuación administrativa basada en la norma contraria a la directiva, precisamente, en dicho incumplimiento. Matiza además el Tribunal Supremo que esta situación es completamente distinta de la de otros sujetos que se aquietaron a la aplicación de la norma interna contraria al derecho comunitario y que solo, una vez declarado el incumplimiento, reaccionaron contra los actos de aplicación.

La responsabilidad del Estado infractor se configura como responsabilidad objetiva, derivada de la obligación que incumbe a los Estados miembros de adoptar las disposiciones y medidas necesarias para cumplir con las obligaciones del tratado, sin que sea necesaria la existencia de culpa en el infractor.

En el caso específico de los ingresos tributarios, el incumplimiento conlleva que los ingresos hayan sido percibidos con infracción de la normativa comunitaria, que debería ser su normativa habilitante, constituyendo, por tanto, ingresos percibidos indebidamente por el Estado (Conclusiones del abogado general Reisch, en la STJCE de 27 de marzo de 1980, asunto 61/79, Denkavit).

El TJUE ha trasladado a los ingresos tributarios la doctrina establecida con carácter general para todos los supuestos de incumplimiento, determinando que el Estado miembro está obligado a reparar el efecto dañino producido. Esta reparación se debe producir, de forma prioritaria, aunque no exclusiva, mediante la devolución de los ingresos indebidos (entre otras, Sentencias de 16 de diciembre de 1960, asunto 6/60, Humblet; 16 de diciembre de 1976, asunto 33/76, Rewe; 25 de febrero de 1988, asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Bianco).

En este punto, destaca otro de los asuntos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2016, en la que se realiza un examen del alcance de la obligación de indemnización derivada del incumplimiento, incluyendo el tribunal en la misma todos los costes que se entienden relacionados con el ingreso indebidamente percibido: el importe de las liquidaciones por IVA que se giraron por la Administración a la recurrente y que devinieron firmes al no admitirse respecto a las mismas el recurso de casación, el importe de los intereses de demora suspensivos liquidados en relación con dichas liquidaciones, los gastos de prestación de la caución para la suspensión de las liquidaciones tributarias, las liquidaciones satisfechas por AJD por los actos de constitución y ampliación de hipoteca unilateral constituida en garantía de la deuda suspendida, las primas por el seguro de caución con que se sustituyó la garantía prestada por hipoteca unilateral, y el gasto

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

de afianzamiento para la suspensión de las liquidaciones a que se refiere la solicitud de responsabilidad patrimonial, y excluyendo los demás conceptos solicitados cuya relación directa con el incumplimiento no ha quedado suficientemente acreditada.

En cuanto al procedimiento para hacer efectiva la devolución, en ausencia de regulación por el derecho comunitario, señala el TJUE que corresponde al ordenamiento interno de cada Estado designar los órganos competentes y las modalidades procedimentales de los recursos que aseguren la salvaguarda de los derechos que para los particulares derivan del derecho comunitario. No obstante, dichas fórmulas no pueden resultar menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno; ni se pueden establecer plazos o modalidades que conduzcan a convertir, en la práctica, en imposible el ejercicio de los derechos que los jueces nacionales han de salvaguardar (Sentencia de 9 de noviembre de 1983, asunto 199/82, San Giorgio).

Aunque el proyecto de reforma de la Ley General Tributaria (LGT) (que acabó convirtiéndose en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre) incluía un nuevo artículo 219 bis en el que se establecía un procedimiento de revocación, que se podía iniciar a instancia del interesado, en los supuestos de ilícitos comunitarios, la realidad es que dicho procedimiento se suprimió en la tramitación del proyecto y la LGT no contempla ningún procedimiento específico en relación con la obligación de restitución por parte del Estado en el caso de los incumplimientos del Derecho de la Unión.

Dicha restitución no presenta problemas en relación con aquellos ingresos percibidos por autoliquidaciones que no sean firmes, pues se puede instar dentro del periodo de prescripción su rectificación y obtener, en su caso, la devolución de ingresos indebidos. Tampoco plantea problemas en el caso de liquidaciones que no hayan alcanzado firmeza, pues pueden ser impugnadas mediante la vía administrativa del recurso o la vía jurisdiccional, según proceda, o puede invocarse en un procedimiento ya abierto la aplicación prevalente del derecho comunitario. En ambos casos, en virtud del principio de primacía del derecho comunitario, no solo las autoridades judiciales si no las administrativas, declarado el incumplimiento, deben dictar resolución contraria a la aplicación de la regla incompatible con el derecho, pues el derecho comunitario se impone al nacional que lo contradice.

Evidentemente, la situación se complica en aquellos casos en los que se pretende actuar contra actos firmes, bien sea por no haberlos recurrido en plazo, bien sea por haberlos recurrido y haber sido desestimada la pretensión anulatoria del recurrente.

La doctrina se ha encontrado dividida en la forma en la que se debe atender a estos supuestos. En el trabajo de mi autoría «La inclusión de las subvenciones en la prorrata», en el que realizaba un análisis del contenido y alcance de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, C-204/03 (NFJ020809), optaba claramente por la revocación como medida para dar cumplimiento a la obligación de reparar los ilícitos comunitarios en estos supuestos. También de esta opinión es Vicente-Tutor en *Revisión de actos tributarios*, quien recibiendo el criterio de la ordenanza tributaria alemana propone la revocación obligatoria para los casos en los que la ilicitud de la norma se funde en el derecho comunitario. La Dirección General de Tributos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria no se inclinaron por esta posición al interpretar el alcance de esta sentencia, como muestra la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, que estima que la declaración por Sentencia de 6 de octubre de 2005 de un in-

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

cumplimiento en el artículo 104 de la LIVA en relación con el tratamiento que dispensaba a las subvenciones no supone un supuesto sobrevenido que ponga de manifiesto la improcedencia del acto administrativo, es decir, una de las causas habilitantes para la revocación. No parece sorprender mucho a algunos autores esta negativa a dar curso al derecho a la reparación. Algunos como Sánchez Gallardo, en *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, simplemente no se extrañan, sin dar un cauce específico a la reparación del indebido; otros, como Sánchez Pedroche, en su obra *Revisión administrativa en vía tributaria*, remite cuando no cabe la devolución de ingresos indebidos al camino de la responsabilidad del Estado legislador.

Algo de ambas posturas (revocación y responsabilidad patrimonial) sintetizó el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en Sentencia 374/2011, de 24 de marzo (NFJ044528), entendiendo que en estos casos existe una responsabilidad del Estado legislador, pero que el cauce inmediato para hacerla valer en materia tributaria es la revocación que debió iniciarse dentro del plazo de prescripción por la Administración.

La sentencia que ahora estudiamos ratifica la procedencia de responsabilidad del Estado legislador por la existencia de un incumplimiento, sin que, como hemos visto, pueda oponerse a la misma la excepción de cosa juzgada, reconociendo este cauce como vía para obtener la reparación de los ilícitos comunitarios.

En conclusión, la sentencia del Tribunal Supremo constituye un hito destacable en la aplicación de la obligación de reparación de los ilícitos comunitarios derivados de incumplimiento, conteniendo en su pronunciamiento importantes detalles como son la procedencia de la responsabilidad del Estado legislador, como cauce para dar cumplimiento a esta obligación de reparación en relación con liquidaciones firmes; la imposibilidad de invocar la excepción de cosa juzgada en un supuesto en el que de forma reiterada se ha invocado la existencia del ilícito comunitario; la violación suficientemente caracterizada, para un caso particular, por la existencia de una puesta de manifiesto de un incumplimiento que, para el resto de los actores jurídicos, no se apreciaba como evidente; y la fijación del alcance de la obligación de restitución, incluyendo determinados gastos conexos con la reacción frente a la actuación administrativa contraria a derecho por acapararse en una norma dictada en violación del contenido de la Sexta Directiva.

Bibliografía

Bas Soria, J. [2005]: «La inclusión de las subvenciones en la prorrata», *RCyT*. CEF, núm. 272.

Vicente-Tutor Rodríguez, M. [2006]: «La revocación en materia tributaria», en Herrera Molina, P. M. y Longás Lafuente, A. (coords.), *Revisión de actos tributarios: homenaje a M.ª de los Ángeles Cascajero Sánchez*, CEF.

Sánchez Gallardo, F. J. y otros [2006]: *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS.

Sánchez Pedroche, J. A. [2006]: *Revisión administrativa en vía tributaria. Recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos*, CEF.

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

DOCTRINA ADMINISTRATIVA EN TORNO A LAS CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS DE LOS *TRUST*

Análisis de la Consulta de la DGT V1495/2016, de 8 de abril

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña

1. SUPUESTO DE HECHO

La Dirección General de Tributos (DGT), en la Consulta V1495/2016, de 8 de abril (NFC059804), aborda una cuestión relativa a la tributación de los *trust*, tema sobre el que ya se ha manifestado en otras ocasiones y del que se derivan problemas de interpretación motivados por la falta de reconocimiento de tal institución en nuestro ordenamiento jurídico.

Como es sabido, el *trust* es una institución tradicionalmente regulada en los países «Common Law» en virtud de la cual una o varias personas (*settlors*) disponen, *inter vivos* o *mortis causa*, la creación de un patrimonio separado (*trust*), cediéndolo a un sujeto fiduciario (*trustee*) que tiene la obligación de gestionarlo y administrarlo, de acuerdo con las instrucciones recibidas, en beneficio de otra u otras personas (los beneficiarios).

Pues bien, en la citada consulta la DGT analiza un supuesto de hecho en el que una ciudadana estadounidense, que desde 2015 es residente en España, fue con carácter previo designada como beneficiaria de un *trust* al que sus padres (*settlors*), residentes en EE. UU., aportaron diferentes bienes muebles e inmuebles de su propiedad, nombrando a diferentes gestores como *trustees*. En la descripción de los hechos se apunta que la consultante no dispone de ningún poder sobre los *trust* o sobre los bienes aportados a ellos, siendo los *trustees* los encargados de su gestión y mantenimiento.

Tras dicha exposición de los hechos, la consultante plantea, básicamente, si tendría que tributar en España por el impuesto sobre sucesiones y donaciones en el caso de que, al fallecimiento de sus padres, el patrimonio gestionado por el *trust* fuese adquirido por una sociedad americana íntegramente participada por ella.

2. CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

La DGT comienza su argumentación reiterando un criterio ya manifestado en todas las consultas evacuadas sobre cuestiones relativas a las implicaciones fiscales que pueden derivarse en nuestro país de la constitución de los *trust*. En ese sentido, el centro directivo recuerda que el *trust* es una institución jurídica que no ha sido reconocida en nuestro país, que tampoco se encuentra entre los firmantes del Convenio o Convención de La Haya, de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al *trust* y su reconocimiento, que pretende eliminar o, al menos, simplificar los problemas derivados del desconocimiento de esta institución en muchos ordenamientos jurídicos. Por

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

tanto, señala la DGT, «el tratamiento de los *trust* en nuestro sistema tributario parte de la base de que tal figura no está reconocida por el ordenamiento jurídico español, y de que, por tanto, a los efectos de dicho ordenamiento jurídico, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos y sus destinatarios o beneficiarios a través del *trust* se consideran realizadas directamente entre unos y otros, como si el *trust* no existiese (transparencia fiscal del *trust*)».

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta la normativa reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la DGT considera en el supuesto consultado, que la constitución de unos *trust* por parte de los padres de la consultante de los que esta ha resultado beneficiaria «constituye un incremento de patrimonio a título lucrativo obtenido por una persona física», cumpliendo así el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones. A continuación, el centro directivo precisa que es necesario diferenciar los supuestos en los que el hecho imponible se entiende producido cuando fallece el causante, si se trata de una adquisición *mortis causa*, o cuando se celebre o cause el acto o contrato –en este caso, la constitución de los *trust*– si se realiza *inter vivos*.

Pues bien, en el supuesto analizado la DGT concluye que «la constitución de diversos *trust* a favor de la consultante por sus padres conforma el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD, ya que constituye una adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*», concretando, «al entenderse las relaciones entre la consultante y sus padres a través de *trust* realizadas directamente entre una y otros», que el devengo del impuesto se produce en el momento de la constitución de los *trust*.

Así las cosas, de acuerdo con lo anterior habrá que entender que la beneficiaria ha recibido una donación en el momento de la constitución del *trust*, extremo que en este caso concreto le deja al margen de la obligación de tributar por el impuesto sobre sucesiones y donaciones en nuestro país, ya que cuando se constituyó el *trust* y, por tanto, cuando se realizó el hecho imponible del impuesto produciéndose el devengo del mismo, la consultante no era todavía residente en España, condición que adquirió posteriormente.

No obstante lo anterior, el centro directivo advierte de que la consultante sí podría tener que tributar, a efectos del IRPF en nuestro país, ya que, fruto de la donación percibida, a ella habrán de imputarse las rentas que puedan derivarse de los bienes adquiridos de ese modo.

A continuación, la Dirección General apunta, respecto de las posibles consecuencias fiscales que podrían derivarse para la consultante si, a la muerte de sus padres, fuese una sociedad no residente en España e íntegramente participada por ella, la que adquiera el patrimonio del *trust*. En este caso el centro directivo señala que «la consultante, en su condición de beneficiaria, no estará nunca sujeta al impuesto sobre sucesiones y donaciones, pues dicho impuesto solo grava incrementos de patrimonio a título lucrativo obtenidos por personas físicas. Los de las personas jurídicas están sujetos al impuesto sobre sociedades».

3. COMENTARIO CRÍTICO

La principal dificultad que entraña el análisis de las consecuencias fiscales que pueden generarse en nuestro sistema tributario por la constitución de un *trust* deriva del hecho de que tal insti-

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

tución, conforme al derecho anglosajón, permite fragmentar las facultades inherentes al derecho de propiedad entre el *trustee* y el beneficiario. En ese sentido, tal y como señaló la DGT en la Consulta V0989/2014, de 7 de abril (NFC051411), la existencia de un *trust* obliga a diferenciar entre la «propiedad legal o nominal» (del *trustee*) y la «propiedad real o material» (del beneficiario), separación esta del derecho de la propiedad que, como recuerda la DGT, «no es posible en el derecho español».

No obstante lo anterior, lo cierto es que poco a poco en nuestro país ha ido abriéndose paso un reconocimiento efectivo del funcionamiento de los *trust* y de las consecuencias jurídicas que de su constitución pueden derivarse. Desde el punto de vista legislativo la muestra más evidente de ello la constituye la normativa de prevención del blanqueo de capitales. Así, mientras la Ley 10/2010, de 28 de abril, introdujo ya el término *trust* acompañando a la expresión «fideicomiso» y como especificación del mismo –pese a las diferencias que cabe advertir entre ambas instituciones–, el Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que aprueba el Reglamento que desarrolla el aludido texto legal, ha sido mucho más concreto, refiriéndose a los *trust* como «fideicomisos anglosajones». Pues bien, de la lectura de algunos de sus preceptos, tales como el artículo 6.3 o 9.5, se desprende que existe ahora una normativa concreta que alude a tal institución refiriéndose, en este caso, a la forma en que sujetos obligados por la normativa de prevención de blanqueo, tales como los notarios o los registradores, en el ámbito de sus respectivas funciones, deben proceder a identificar a los titulares reales de los *trust* en cumplimiento de lo previsto en el artículo 4.2 de la Ley 10/2010.

Por otra parte, la Administración ha citado también de manera expresa a los *trust* en la FAQ 52, relativa a la «obligación real de declarar en los *trust* y figuras análogas» a efectos de la Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, en referencia al modelo 720.

Pues bien, la posibilidad real de que exista un *trust* del que se deriven implicaciones fiscales en nuestro país –al margen de las que podrían generarse por la propia constitución o extinción del *trust*, operaciones sobre las que la DGT se ha manifestado en el sentido de negar la procedencia de imposición alguna [V1016/2010, de 14 de mayo (NFC038188), o V0989/2014, de 7 de abril (NFC051411)]– ha provocado también la necesidad de concretar cuáles serán esas consecuencias, pese a las dificultades que se derivan de su difícil encaje con los principios por los que se rige nuestro derecho patrimonial.

En ese sentido, y como se desprende de la consulta anteriormente analizada, así como de otras emitidas previamente, hemos visto como la DGT parece salvar tal dificultad entendiendo que de la constitución de un *trust* se deriva para el beneficiario una transmisión de la propiedad similar a la que, de acuerdo con la normativa civil, se aplica en nuestro ordenamiento jurídico a las donaciones o, en su caso, a las transmisiones *mortis causa*. De otro modo, una transmisión «parcial» o «limitada» de tal derecho no reuniría las condiciones necesarias para entender, como hace la DGT, que la operación realizada encaja en el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, elemento esencial del tributo que se producirá con la propia constitución del *trust*, si se realiza *inter vivos*, o con la muerte del causante (constituyente del *trust*), si se ha previsto que la condición del beneficiario surta efectos a partir del fallecimiento de aquel.

Al igual que en la consulta analizada, la DGT, en otra anterior [V1003/2014, de 8 de abril (NFC051413)], afirmaba que el nombramiento de las nietas de la consultante como beneficiarias

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

del *trust* constituido por su abuela conformará el hecho imponible del impuesto sobre donaciones, teniendo las nietas la consideración de sujetos pasivos del impuesto que se devengará en el momento en que «la consultante efectúe la aportación del dinero al *trust*».

Ahora bien, y aunque el centro directivo no entra expresamente en esta cuestión, pensamos que las conclusiones a las que llega en las referidas consultas deben limitarse, teniendo en cuenta la tipología de los *trust*, a aquellos que tengan el carácter de irrevocables, quedando al margen los denominados *trust* «discrecionales», en los que el *trustee* tiene libertad para decidir cuándo, cómo y a quién se distribuyen los rendimientos o se transfieren los bienes. Tal conclusión puede extraerse, por ejemplo, a la vista de la Consulta V1226/2014, de 7 de mayo (NFC051428), en la que se planteó la tributación de una operación en virtud de la cual una ciudadana británica pretendía donar a sus nietos una serie de activos que previamente había aportado a un *trust* discrecional, respecto del que aquellos habrían sido designados como beneficiarios. En este caso la respuesta de la DGT pasó por entender que el devengo del ISD por la citada donación se entenderá producido el día en que se celebre tal contrato, de donde se infiere que, en ese caso, la mera constitución del *trust* de carácter discrecional, años antes, y la consiguiente designación de los nietos como beneficiarios, no habría provocado en ese momento los efectos propios de una donación.

Consideramos, pues, que las conclusiones a las que llega la DGT en la consulta objeto de este comentario [V1495/2016, de 8 de abril (NFC059804)], deben circunscribirse, *a priori*, a los *trust* irrevocables –característica que la consultante manifestó que tenían aquellos de los que era beneficiaria, según consta en la descripción de los hechos–, ahora bien, añadimos nosotros, siempre y cuando, de acuerdo con la legislación civil española aplicable, pueda considerarse que se ha transmitido la propiedad de los bienes o derechos al beneficiario. En puridad, y en nuestra opinión, esto último debería exigir no solo reparar en el tipo de *trust* que formalmente pueda haberse constituido, esto es, en su carácter discrecional o irrevocable sino también, en el caso de que se trate de uno de estos últimos, en las cláusulas que hayan podido estipularse en el documento constitutivo del *trust* (*trust deed*) y de las que pueden derivarse importantes limitaciones a las facultades que, según nuestro derecho civil, debe ostentar el sujeto al que se atribuya la titularidad de un bien o derecho. Desde este punto de vista no puede olvidarse que la legislación civil sirve de base, a efectos tributarios, tanto para el gravamen de las donaciones como de los pactos e instrumentos sucesorios.

Las consideraciones anteriores tratan de poner de manifiesto las dificultades que conlleva la ausencia de reconocimiento de los *trust* en nuestro ordenamiento jurídico, problemática que en, a nuestro juicio, la DGT ha simplificado en exceso y según la cual habrá de considerarse que, ante un *trust* irrevocable, y en el caso de que la condición de los beneficiarios surta efecto en vida del constituyente, se habrá producido una donación, mientras que si se ha dispuesto que tal condición se adquiera por aquellos desde el fallecimiento del *settlor*, los bienes y derechos a percibir se gravarán en el ámbito del impuesto sobre sucesiones. En cualquier caso, aceptado lo anterior, habrá que interpretar que los beneficiarios, una vez producida la donación o sucesión, son titulares jurídicos de tales activos según nuestro ordenamiento jurídico, ya que solo así puede entenderse, como apunta la DGT, que en el caso de que tales sujetos perciban posteriormente rendimientos del *trust*, estos deben tributar en al ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas. De no reconocerse dicha titularidad, pensamos que las posibles rentas distribuidas por el *trust* a los beneficiarios no podrían ubicarse sino en el ámbito del impuesto sobre donaciones.

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

TRIBUTACIÓN

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

José Antonio Raya Besante
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF

Extracto

Tal y como avanzábamos en el número anterior de esta revista (núm. 400, julio 2016), el presente trabajo cuya segunda –y última– parte se presenta ahora, 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 experimentado en virtud de 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).

Expuesto cuanto antecede, según se ha indicado con anterioridad y fue apuntado con ocasión de la presentación de la primera parte, conviene recordar que el presente trabajo se divide en dos partes. En la primera, tras una somera introducción, se abordó el estudio de tres supuestos prácticos. En esta segunda, se analizan los casos números 3 a 6, ambos inclusive, que seguidamente se relacionan, junto con una breve exposición de los contenidos sobre los que versa cada uno de ellos y, por ende, de la problemática que en ellos se plantea y que constituye el objeto de nuestro estudio.

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

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

Caso 3. En este tercer supuesto se abordará, aunque de forma más concisa, la problemática del caso anterior, pero en lo referente al ámbito de las aduanas. Es decir, a su través se expondrán y explicarán las especialidades que en el procedimiento de recaudación se producen cuando la liquidación vinculada al delito lo sea de una deuda aduanera.

Caso 4. En el cuarto de los supuestos se analizan, desde esa óptica práctica con la que se ha pretendido ilustrar al lector a lo largo del presente trabajo, algunas de las posibles implicaciones que en los procedimientos recaudatorios puede traer consigo la novedosa regulación de las definidas por el legislador como «obligaciones tributarias conexas». En concreto y al servicio exclusivo de tal finalidad didáctica se ha escogido un supuesto de hecho que involucra tanto al área de recaudación como a la de revisión, toda vez que el supuesto ofrece también una muestra de la casuística que, en torno a los procedimientos de suspensión de la ejecución de deudas que son objeto de impugnación, ha tratado de atajarse por el legislador mediante, precisamente, la configuración y el diseño del régimen jurídico-legal de las citadas obligaciones.

Caso 5. El quinto de los casos tiene por pretensión dar a conocer otra de las novedades de la reforma que, pese a que seguramente afecte a un número más reducido de contribuyentes, no puede dejar de ser tratada al constituir una medida objeto de una demanda tan añosa como reiterada a nivel doctrinal, cual es la regulación de procedimientos de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario, demanda que ha venido a materializarse mediante la creación de un nuevo título que se incorpora también ahora a la LGT, el título VII.

Caso 6. Finalmente, con este sexto caso, hemos querido concluir esta segunda parte sin ambicionar pretensión superior a la de la casi mera divulgación de la que, con seguridad, constituye la última y más reciente modificación que ha experimentado la materia de la recaudación tributaria. Aunque escueta, de orden menor, si se quiere, y no operada por la Ley 34/2015 –su rango reglamentario no requiere de ley, pero sí de la habilitación por parte de aquella, con la que cuenta–, su interés radica en el gran número de deudores afectados y en su incidencia, también notable, en la gestión recaudatoria cotidiana de los órganos de recaudación de la Administración tributaria. En concreto, nos referimos a la elevación del límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias que se produjo el pasado mes de octubre de 2015 mediante la Orden HAP/2178/2015.

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

INTRODUCCIÓN

En sintonía con lo relatado en el extracto de esta segunda parte se ha pretendido con el mismo posibilitar al lector el acceder al conocimiento de los últimos instrumentos que la normativa actual ha brindado a los órganos de recaudación de la Administración tributaria, facilitando su comprensión y la razón o razones que en Derecho ha inspirado en cada caso la creación y diseño del régimen jurídico de los mismos. Entre ellas, evidentemente, se encuentra la finalidad de que los citados órganos 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 tomar consciencia de la verdadera dimensión actual de las potestades administrativas con que cuenta esa área funcional de la Administración a la que compete, por ministerio 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 que el mismo acabe frustrado su exacción.

Expuesto cuanto antecede, debe advertirse que el presente trabajo 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, por inevitable, efectuar al respecto y con carácter previo al estudio de la problemática práctica de los casos algunas consideraciones previas, pese a que puedan hacer referencia a modificaciones propias de otros procedimientos tributarios, las cuales no son el objeto de nuestro trabajo.

Ha de subrayarse que la regulación de los procedimientos de recaudación no experimenta con esta reforma una modificación de especial intensidad, al menos no es así si se compara con las reformas que por el contrario sí opera la Ley 34/2015 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 calado, que en el propio terreno de las actuaciones de recaudación se produjeron a finales de 2012 y 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.

Precisamente de las distintas modificaciones efectuadas a finales de 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 aquella otra norma una íntima conexión, conformando una y otra partes 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 la Ley Órganica 7/2012, que modificó entonces el Código Penal (en adelante, CP), se remitía en su 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 tres años huérfana de contenido, en espera de una regulación que trae

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

la 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 principalmente por la Ley 34/2015, se presentan, en esta segunda parte, los casos que a continuación se exponen.

CASO 3

Sea un procedimiento de comprobación e investigación iniciado el 21 de noviembre de 2015 y desarrollado por un equipo de inspección de una determinada Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales en el cual se está efectuando el control del correcto cumplimiento de las obligaciones que incumben a un determinado operador económico en relación con un despacho a consumo de determinadas mercancías. En particular, se ha comprobado, con respecto a la deuda aduanera de importación, la existencia de irregularidades de cierta entidad que apuntan a que se produjo con ocasión de la importación referida la defraudación dolosa de los derechos arancelarios aplicables por un importe significativo, habiéndose declarado un origen distinto del real de procedencia de las mercancías y, al mismo tiempo, una clasificación arancelaria de la partida que nada tiene que ver con la que le hubiera correspondido, esquivando el pago de los derechos devengados a la entrada de las mercancías. En definitiva, se han apreciado indicios de la comisión de delito.

Asimismo, se considera que la continuación de la tramitación del procedimiento inspector puede suponer un serio riesgo sobre la prescripción –penal– del delito. No solo concurre tal riesgo sino que también se halla presente otro tipo de riesgo, el consistente en que la práctica de la liquidación pudiera ser perjudicial para la investigación propia del proceso penal. Es por ello que existen dudas sobre si puede o no practicarse la liquidación de la cuota dolosa defraudada, además de otros interrogantes que analiza el titular de la dependencia competente para liquidar, albergando dudas en relación con la incidencia de las decisiones que se tomen sobre las actuaciones de recaudación tendentes al cobro, por lo que se pone en contacto con el titular de la dependencia de recaudación para comentar tales inquietudes y convenir qué pasos y pautas de tramitación pueden o deben efectuarse con las máximas garantías para el buen fin de los expedientes, el de la liquidación y el de los procedimientos o actuaciones de recaudación que permitan la recuperación de las deudas y el resarcimiento que corresponda por el perjuicio que se ha ocasionado a las arcas públicas.

Se pide:

Señalar el curso que pueden o que deben seguir las actuaciones descritas y comentar someramente las distintas implicaciones fiscales relacionadas con aquellas, haciéndose especial hincapié en aquellas circunstancias que son especialidades propias de la tramitación que corresponde

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

en el campo de la Inspección de Aduanas, frente al régimen que diseña el título VI de la LGT para los procedimientos de liquidación desarrollados por la Inspección Financiera y Tributaria, ciñéndose en lo posible al procedimiento de recaudación.

SOLUCIÓN

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, ha producido, tal y como se puede observar a partir del análisis que se efectuó en el caso número 2, un cambio de hondo calado en lo tocante a la tramitación de los expedientes administrativos en los que se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública, pues se opera en la reforma una modificación sustancial que implica la superación del modelo de cobro regulado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, y que trae causa del mandato legal expreso contenido en el artículo 305.7 del CP tras su modificación por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en el nuevo título VI de la LGT, denominado «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública». Así, se impone ahora expresamente la obligación de que, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, se liquiden y se cobren los conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el mencionado posible delito, sean deuda aduanera o deuda fiscal, si bien siempre dentro de la tutela ejercitada por el juez penal que conoce de su instrucción.

Es de reseñar en este contexto que la modificación también ha afectado a los delitos de contrabando al acometerse, en paralelo a la reforma de la LGT, la modificación en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión de los delitos de contrabando (en adelante, LORDC).

El principio general que regirá en el ámbito aduanero, al igual que con el delito fiscal ordinario, es que los procedimientos administrativos no se suspenderán a pesar de que se haya considerado la concurrencia de indicios de delito fiscal y se decida pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal.

No obstante, el artículo 259 de la LGT prevé la aplicación de una serie de especialidades en el caso de que la cuota dejada de ingresar del delito provenga precisamente de la deuda aduanera. En consecuencia, tal como declara el propio precepto, se aplica todo el régimen jurídico del nuevo título VI, si bien con las especialidades señaladas en el artículo 259 de la LGT, las cuales se extienden con carácter exclusivo a los tributos que integran la deuda aduanera. El concepto de «tributos integrantes de la deuda aduanera» se determina de acuerdo con la normativa de la Unión Europea a la que procede remitirse.

Así, a partir de la entrada en vigor de la reforma en la LGT ya no se ve obligada la Administración tributaria a paralizar sus actuaciones y procedimientos administrativos con ocasión y como consecuencia de la formalización de la denuncia de los presuntos hechos delictivos, sino

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

que ahora la Administración seguirá impulsando el desarrollo de sus actuaciones y, salvo que concurra alguna de las excepciones legalmente previstas, procederá a liquidar y a recaudar aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con lo que hasta ahora estaba llamado a ser la responsabilidad civil asociada al delito cometido, y que pasa a ser identificada por el legislador como liquidación vinculada a delito.

Es de sobra conocido, al menos a estas alturas del trabajo, que la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paraliza la acción de cobro de la deuda tributaria liquidada. No obstante ello, procede ahora recalcar, en sede de los comentarios que trae a colación o al debate, este supuesto que, lo mismo sucederá, incluso con mayor intensidad, cuando la liquidación que se practica lo sea de los conceptos diversos que pueden integrar la denominada aduanera, siendo predicable también este efecto en el caso de los delitos de contrabando.

Así pues, los supuestos habilitantes de la suspensión del procedimiento administrativo en los cuales la Administración tributaria se abstendrá de liquidar únicamente serán los referidos en los párrafos b) y c) del artículo 251.1 de la LGT, es decir, cuando de resultas de la investigación o comprobación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto –párrafo b)–, o bien, cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación [párrafo c)]. Por lo tanto, no se podrá suspender por el supuesto de la letra a) del artículo 251.1 de la LGT –cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el art. 131 del CP–.

En consecuencia, si bien es cierto que la apreciación de peligro en la prescripción del delito provocará especialidades en la tramitación del procedimiento inspector, lo que ahora queremos recalcar es que si para las deudas no aduaneras la paralización del procedimiento de liquidación se producía en tres circunstancias o casos, en el supuesto particular de la deuda aduanera solo impedirán la continuación del procedimiento y la práctica de la liquidación subsiguiente dos circunstancias, las contenidas en las letras b) y c), pero no la de la letra a), es decir, no lo impedirá la concurrencia del posible riesgo de prescripción del delito por la continuación de la actividad administrativa.

Dicho precepto establece que:

> «1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, en los siguientes supuestos:
>
> a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
>
> b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.

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

c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

[...]».

En consecuencia, el riesgo de prescripción que se advierte según lo que indica el enunciado de nuestro caso no es obstáculo para la práctica de la liquidación, es decir, no impide la continuación de las actuaciones ni supone su paralización por la remisión o pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente.

Disipada pues esa primera duda, resta dilucidar la relativa a la concurrencia o no del posible perjuicio que la práctica de la liquidación, en continuación de la actividad del procedimiento de inspección, pudiera provocar en la investigación de la defraudación, pues de concurrir tal potencial perjuicio la Administración no debe proceder a dictarla, debiendo abstenerse de liquidar. Esta imposibilidad de practicar la liquidación es la conclusión a la que llegará la Dependencia de Aduanas en el presente, toda vez que en el enunciado se nos advierte ya de que precisamente dicho órgano ha apreciado que adoptar la liquidación pondría en riesgo el buen fin de la comprobación penal del ilícito.

El artículo 259.3 de la LGT dispone que si conforme al artículo 259.2 de la LGT no fuera posible la liquidación de la deuda aduanera o bien la liquidación practicada deba ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal, el plazo para practicar y notificar la deuda al deudor será de tres años y que dicho plazo se debe computar desde el momento en que el juez incoe la causa sin secreto para las partes personadas o, en su caso, desde el momento en que alcance firmeza la resolución judicial que ponga fin al procedimiento penal. Esta indicación guarda la debida coherencia con el plazo de caducidad de tres años recogido en la normativa aduanera a la que está sometida la liquidación de la deuda aduanera.

En este mismo orden de cuestiones atinentes a las especialidades del caso aduanero, el artículo 259.4 de la LGT señala que los supuestos de interrupción de los plazos y procedimientos recogidos en los artículos 251 y 253 de la LGT no resultan de aplicación cuando conforme a lo dispuesto en el artículo 259.2 de la LGT no fuera posible la liquidación de la deuda aduanera o bien la liquidación practicada deba ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal.

A este respecto, es necesario recordar que el artículo 251.2 de la LGT dispone en su párrafo primero que en los casos en que se suspenda el procedimiento administrativo por apreciar algún supuesto habilitante del artículo 251.1 de la LGT la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Asimismo, el artículo 251.1, párrafo tercero de la LGT determina que los plazos de prescripción del derecho a liquidar y a sancionar quedan interrumpidos por el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de la LGT.

En definitiva, el supuesto ofrece la oportunidad –dado que concurre el supuesto de no continuación de actuaciones–, que no debemos desaprovechar, de dar a conocer las particularidades

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

en la gestión recaudatoria que pueden darse en estos casos en los que hay paralización de la acción tendente a la práctica de liquidación, habida cuenta de que el régimen de los supuestos en los que se practica liquidación vinculada a delito, porque no hay causa que lo impida, fue desarrollada en el caso 2 anterior, si bien en relación con deudas no aduaneras.

Llegados a este punto, a modo de resumen o esquema de orden didáctico, de cara a una mejor comprensión y entendimiento de cuanto se ha expuesto hasta ahora, puede afirmarse que a partir de la reforma legislativa operada con la introducción en la LGT de ese nuevo y trascendente título VI, las deudas asociadas a una posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, por apreciarse indicios de ello, son susceptibles de ser clasificadas de la siguiente manera:

1. Deudas por el concepto de resarcimiento o responsabilidad civil, derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o de un delito de contrabando, cuando previamente a su nacimiento ha recaído ya condena firme y cuya naturaleza jurídica deberá ser entendida como la propia de una responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito y no la de una deuda tributaria *sensu stricto.*

2. Deudas cuyo origen se sitúa en denuncias por delitos contra la Hacienda Pública o de contrabando formalizadas antes del 12 de octubre de 2015 y que corresponden a delitos que, procedimentalmente, se regulan conforme –y por aplicación *ultraactiva*– del artículo 180 de la LGT vigente antes de la modificación operada por la Ley 34/2015, por lo que les es aplicable el principio de paralización de la acción administrativa con ocasión de la denuncia, respondiendo su naturaleza jurídica también a la de una responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito y no la de una deuda tributaria en sentido propio y estricto. Con el fin de facilitar una mejor identificación de las mismas, es este caso en el cual durante la ventilación de la controversia en sede del proceso penal, pueden adoptarse, de resultar procedente, las medidas cautelares del artículo 81.8 y lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena de la LGT. El nacimiento de estas deudas no se producirá hasta tanto se cuente con la correspondiente sentencia condenatoria y alcance esta firmeza.

3. Deudas resultantes o con procedencia en denuncias por delitos contra la Hacienda Pública o de contrabando formalizadas después del 12 de octubre de 2015, a las que no va asociada una liquidación vinculada a delito por concurrir alguna de las excepciones previstas en el artículo 251.1 de la LGT –sobre este punto puede avanzarse ya que en el caso de tratarse de deudas aduaneras se reducen dichos supuestos de excepción a la tramitación hoy general– y en el artículo 4 de la LORDC.

   También en estos casos la deuda como tal no nacerá hasta decretarse la firmeza de la sentencia condenatoria pertinente, siendo su naturaleza la propia de una responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito y no la de una deuda tributaria liquidada administrativamente.

4. Deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito del artículo 250.1 de la LGT y disposición adicional cuarta de la LORDC, y tramitadas por el órgano liquidador

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

> conforme al procedimiento previsto en el artículo 253 de la LGT y la misma disposición adicional cuarta de la LORDC, esto es, las que identificamos como deudas tributarias nacidas de liquidaciones en cuya virtud se determina y cuantifica la cuota dolosa defraudada en la conducta delictiva desplegada, de acuerdo con la nueva regulación que se implanta por la Ley 34/2015. Por consiguiente, en estos casos, al practicarse una liquidación tributaria de forma expresa, la deuda mantiene en todo caso su naturaleza de deuda tributaria y su gestión recaudatoria se desarrollará como corresponde a dicha naturaleza, siendo mantenida tal naturaleza, en su caso, cuando posteriormente la sentencia penal firme confirme la existencia del delito en relación con tal cuota defraudada.

Así pues, en el presente supuesto que describe el enunciado –en el que hemos concluido que no habrá, por concurrir causa de impedimento, práctica de liquidación administrativa– de producirse finalmente una condena firme y la consiguiente determinación del monto de la responsabilidad civil, caben plantearse algunas cuestiones en relación con los aspectos que rodean su gestión recaudatoria, al igual que hicimos en el caso 2.

Dicho lo anterior, en relación con las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago que respecto de este montante pudiera solicitar el reo, serían tramitadas de acuerdo con lo regulado al efecto en la disposición adicional décima.3 de la LGT y el artículo 128.3 del RGR.

En lo referente al régimen de impugnación de los recursos contra los actos de recaudación que para el cobro de la responsabilidad se adopten y que pudieran ser interpuestos por el condenado, hay que señalar que si el objeto de tal impugnación es una actuación recaudatoria de ejecución, la resolución del recurso, así como la suspensión de la ejecución del acto que pudiera solicitarse asociada a ella, se tramitarían como en el resto de las deudas tributarias, si bien debería emitirse informe sobre las incidencias en la ejecución y proceder a su remisión al juez de lo penal, de acuerdo con lo preceptuado en la disposición adicional décima de la LGT y el artículo 128.4 del RGR.

Por lo que respecta al devengo y a la exigencia de intereses, habría que distinguir entre lo que son estrictamente intereses de demora, es decir, los devengados desde la finalización del periodo voluntario de ingreso de la cuota tributaria defraudada hasta la firmeza de la sentencia condenatoria; y lo que son los intereses denominados de mora procesal del artículo 576.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable en virtud del artículo 989 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, los cuales se devengarían desde el día siguiente al de la firmeza de la sentencia hasta que se materializase el cobro del principal adeudado.

En materia de prescripción de la acción de cobro, habría que atender a los plazos de prescripción de la responsabilidad civil determinados por el artículo 1.964 del Código Civil. En este sentido y tras la modificación en virtud de la Ley 42/2015, debe entenderse que el plazo de prescripción es de cinco años por ser la acción personal afectada una acción que no tiene señalado término especial de prescripción en la ley.

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

Si antes de procederse al cobro existiera posibilidad de compensar la deuda vinculada a la condena por delito con algún crédito reconocido al obligado tributario, observándose los requisitos que al efecto recogen los artículos 71 y siguientes de la LGT, procedería reconocer sus efectos conforme al régimen general de la compensación previsto en la LGT y desarrollado reglamentariamente en los artículos 55 a 59 del RGR.

Finalmente, vamos a concluir el presente caso abordando algún aspecto puro y propio de la gestión cobratoria, debiendo subrayarse que la deuda generada con la condena penal impuesta y firme posiciona procesalmente la citada cantidad en fase ejecutiva de recaudación, siendo así recibida y, por ende, gestionada para su exacción por parte de los órganos de recaudación, razón por la cual no procede dictar providencia de apremio respecto de ella, sin que se le apliquen a esta los recargos del periodo ejecutivo del artículo 28 de la LGT, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 128 del RGR que, en lógica coherencia con ello señala también expresamente lo que ya se infería de la anterior previsión, indicando que «en caso de incumplimiento del fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil acordada por el juez o tribunal conforme al artículo 125 del Código Penal, se exigirá la totalidad del importe pendiente por el procedimiento de apremio. En este caso, no procederá aplicar recargos del periodo ejecutivo pero se exigirán los intereses que correspondan».

CASO 4

Durante el año 2015 se ha desarrollado un procedimiento inspector de comprobación e investigación de carácter general respecto de un determinado obligado tributario por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) y los ejercicios 2010 a 2013, ambos inclusive.

De la comprobación efectuada resulta exclusivamente que los ingresos declarados en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 correspondían en realidad a 2010, de tal forma que tras la incoación de un acta por cada uno de los periodos comprobados, se han dictado por el inspector jefe competente cuatro acuerdos de liquidación, con resultado a ingresar por lo que respecta a la liquidación de 2010 y con cuota de liquidación negativa o resultado a devolver al contribuyente por lo que respecta a las liquidaciones adoptadas por los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

La sociedad objeto de la actuación inspectora de referencia interpone en plazo la correspondiente reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación dictado por el IS de 2010, ofreciendo durante el periodo voluntario de ingreso, como garantía de la deuda impugnada, cuya suspensión solicita del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), la constitución de hipoteca unilateral a favor del Estado sobre una determinada nave industrial de su propiedad cuyo importe, según reciente tasación emitida por entidad inscrita en el Registro Oficial de Entidades de Tasación del Banco de España, cubre el principal, los intereses de demora del periodo de la suspensión (tanto en la vía administrativa como ante la

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

posible extensión a la vía contenciosa), así como un 20 % más en concepto de recargo de apremio a exigir en caso de resultar procedente la ejecución).

Por el contrario, no hace lo propio, es decir, no impugna, los acuerdos adoptados respecto de 2011, 2012 y 2013, respecto de los que resultan cantidades a devolver.

Se pide:

Comentar cuantas implicaciones fiscales se aprecien en el presente supuesto y, en particular, las que se producirían de resolverse por el órgano competente y con carácter definitivo y firme la controversia planteada en relación con la impugnación de la liquidación del IS de 2010 mediante resolución recaída en el año 2017.

SOLUCIÓN

Modifica la Ley 34/2015 varios artículos de la LGT con el objeto de que las obligaciones tributarias conexas (siempre que sean de titularidad de un mismo obligado tributario) puedan regularizarse y, evidentemente, acto seguido, evolucionar a la fase de recaudación que permita hacer de su cobro una realidad, en aplicación de un criterio jurídico tributario único, pero al mismo tiempo, en evitación de los problemas de doble imposición o de no tributación que en otro caso se producen, siendo esta última posibilidad la que aquí tratamos.

Para ello se introducen, como se deduce de lo expuesto, modificaciones en las distintas fases por las que atraviesan durante su ciclo vital las obligaciones tributarias de carácter pecuniario.

Si en la fase de liquidación, al igual que ocurre en la de su revisión posterior, se modifica el régimen de interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias conexas, en la fase de recaudación, se articulan modificaciones para que no se produzcan devoluciones, ya sea de garantías o de deudas en los casos en los que exista una obligación de pago conexa, cuya sola existencia justifica estas reformas, en pro del buen fin, en términos recaudatorios, del crédito tributario.

Como es sabido, la LGT no contenía hasta ahora una definición propiamente dicha de las obligaciones tributarias conexas. Ello no obstante, sí tenía en cuenta su existencia a efectos de determinar la naturaleza de las liquidaciones administrativas.

En concreto, el artículo 101.4 a) de la LGT, sin hacer alusión expresa al término de «obligaciones conexas», señala que tienen carácter provisional, aunque se dicten en un procedimiento inspector, las liquidaciones administrativas en las que «... alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran

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

sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme...».

Con independencia del carácter de estas liquidaciones, el problema originado por las obligaciones tributarias conexas se podía manifestar, como hemos intentado plasmar en el supuesto, cuando la Administración tributaria regulariza una obligación tributaria (IS de 2010) con base en un criterio jurídico tributario determinado que tiene incidencia en otra u otras obligación tributarias, que presentan conexión con la de aquella, en el sentido legal del término (IS-2011, IS-2012, IS-2013). En estos casos, puede suceder, y de hecho así ocurre en el caso planteado, que en el momento en el que se determina con carácter definitivo el criterio aplicable a la primera obligación, las conexas no puedan ser regularizadas ni, por extensión, cobradas, en aplicación del mismo criterio establecido para la primera, por dos tipos de motivos. El primero de ellos pudiera obedecer a razones de prescripción de las conexas. El segundo motivo es el que hemos tratado de plasmar en el caso y obedece al hecho de que al haber regularizado y liquidado todas las obligaciones conexas en aplicación de un determinado criterio jurídico (de imputación temporal en nuestro supuesto), con efectos preclusivos, esto es, mediante liquidaciones definitivas que además han adquirido firmeza al no haber sido recurridas, resulta que los periodos de 2011 a 2013 no podrían ya regularizarse nuevamente si no es por la vía de un procedimiento especial de revisión.

Así pues, tenemos que antes de la modificación legal un primer problema derivaba del juego estanco o no conexo del régimen de prescripción de las obligaciones, de suerte que si se impugnaba una de las liquidaciones pero no las demás con ella estaban conectadas, sucedía que cuando en vía de revisión se fijaba el criterio jurídico aplicable, las liquidaciones no impugnadas bien pudieran haber quedado santificadas para siempre, en aplicación del instituto comentado, y en cuya corrección incorpora la reforma la siguiente previsión, en virtud del nuevo apartado 9 del artículo 68, que además contiene la definición legal de dichas obligaciones:

> «La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley relativo a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren los párrafos a) y c) del citado artículo relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.
>
> A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto».

En nuestro caso, el problema al que se viene a poner también coto con la reforma responde al segundo tipo de razones que justifican la modificación del régimen de obligaciones conexas en su conjunto y que se manifiesta en la imposibilidad de regularizar los periodos liquidados (con

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

cuota negativa o devoluciones a favor del contribuyente, para mayor inri) por haber devenido firmes y consentidas las liquidaciones inspectoras correspondientes. Así las cosas, el sujeto pasivo del supuesto consideró que su criterio de imputación fue correcto y recurrió la liquidación del IS del año 2010, pero no siendo enteramente coherente, decidió no impugnar los periodos 2011, 2012 y 2013 por razones evidentes.

Por consiguiente, además de la interrupción de la prescripción, para garantizar que el criterio jurídico legalmente procedente vierta sus efectos sobre las obligaciones tributarias conexas ha sido también necesario modificar el régimen de ejecución de la resolución del órgano administrativo de revisión (que en nuestro caso hemos extendido al contencioso aunque cierto es que nada está dicho sobre el particular) que fije dicho criterio jurídico.

Antes de la Ley 34/2015 no se contenía especialidad alguna respecto de las obligaciones tributarias conexas en esta materia, de forma que las resoluciones que se dictaban en sede revisora afectaban única y exclusivamente a la obligación tributaria a la que se refería el recurso o reclamación de que se tratara. Evidentemente, la Administración podía regularizar la obligación tributaria conexa no prescrita, en aplicación del criterio jurídico señalado en la resolución del recurso o reclamación, siempre y cuando no hubiese mediado liquidación administrativa firme y, por ende, preclusiva, lo cual vamos a entender que sucede en nuestro caso, pues la Inspección liquidó y denominó como definitivas las liquidaciones al derivar estas de comprobaciones generales exhaustivas, pese a que bien es cierto que pudiera sostenerse la provisionalidad de aquellas y su no preclusión comprobatoria posterior por haberse recurrido un ejercicio y guardar este conexión con otros tantos pero con el matiz de tratarse de unos hechos que tratan de explicar lo que ocurre a diferencia de lo que hubiera sucedido antes de la reforma, esto es, bajo la vigencia de un texto positivo que hasta ahora aún no había abordado ni la definición ni tampoco el régimen de las obligaciones tributarias conexas.

Bajo este prima la Administración tributaria no podría efectuar una nueva liquidación en relación con el IS de 2011 a 2013, ambos inclusive, salvo la ya citada excepción de concurrencia de causas habilitantes de la apertura de un procedimiento especial de revisión.

Para solventar la situación que se produce, se introduce un nuevo apartado 3 en el artículo 225 aplicable en caso de interponerse recurso de reposición contra la liquidación administrativa, así como un nuevo apartado 7 en el artículo 239 aplicable en caso de que la liquidación se impugne en vía económico-administrativa (reiteramos que hemos querido extender el régimen que ahora aplica a estos casos la LGT hasta la vía contencioso-administrativa aunque nada se ha regulado al respecto sobre este extremo hasta la fecha por lo que se desconoce el tratamiento sobre el que no hay previsión alguna).

Los citados preceptos regulan el procedimiento a través del cual la Administración tributaria podrá ejercer su derecho a liquidar la obligación conexa distinta de la impugnada, cuyo plazo de prescripción ha sido interrumpido conforme al nuevo apartado 9 del artículo 68. En concreto, estos nuevos apartados suponen extender los efectos de la resolución del recurso o de la reclamación a las obligaciones tributarias conexas a la impugnada, implicando ello que la ejecución de

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

la resolución estimatoria del recurso o reclamación en relación con el IS de 2010 conlleve necesariamente la regularización de las obligaciones tributarias conexas (IS 2011, 2012 y 2013) en el mismo sentido, aunque solo una de ellas haya sido efectivamente sometida a revisión.

De esta manera, dicha resolución del recurso va a determinar la sustitución de las liquidaciones administrativas conexas no impugnadas sin necesidad de tramitar procedimiento especial de revisión alguno.

Por otro lado, si la ejecución de la resolución estimatoria del recurso o reclamación implica la regularización de la liquidación de las obligaciones tributarias conexas a la recurrida, también a ella debe extenderse, en pura lógica, lo dispuesto en materia de devengo de intereses de demora en el artículo 26.5 de la LGT, siendo esta la voluntad del legislador, tal y como aparece explicitada en el texto de los preceptos afectados por la modificación objeto de comentario, al disponerse que «cuando la regularización de la obligación tributaria conexa a la recurrida suponga la anulación de una liquidación administrativa y la práctica de otra nueva que se ajuste al criterio determinado por el órgano administrativo o tribunal, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación y se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación a partir de la finalización del plazo voluntario de pago que hubiera correspondido a la liquidación anulada».

En otro orden de cuestiones, aun cuando todas ellas presentan una indudable vinculación, procede hacer referencia también en este contexto objeto de análisis en el caso número 3 a la modificación que se efectúa en la redacción del artículo 73.1 de la LGT, en materia de compensación de oficio de deudas tributarias, cuyo tenor queda como sigue:

> «La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en periodo ejecutivo.
>
> Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta ley.
>
> Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de esta ley».

Con la nueva redacción de este artículo se acompasa la regulación descrita en materia de obligaciones conexas mediante un complemento definitivo de naturaleza, ahora sí, puramente recaudatoria, pues la ejecución de la resolución estimatoria en los términos establecidos en el artículo 225.3 o 239.7 de la LGT podrá dar lugar a una deuda tributaria a ingresar por una obligación tributaria y una cantidad a devolver por la obligación conexa a la anterior.

Si esto sucediera, para que las cantidades a ingresar y a devolver sean susceptibles de compensación de oficio por parte de la Administración tributaria se hizo necesario modificar el artícu-

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

lo 73 de la LGT que, en su redacción anterior, no contemplaba, obviamente este nuevo supuesto de extinción, por compensación, de obligaciones tributarias.

En consecuencia, se introduce un último párrafo en el apartado 1 del artículo 73 de la LGT regulador de ese nuevo supuesto de compensación. Este nuevo párrafo va a suponer que la Administración compense de oficio en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver resultantes de la ejecución de la resolución del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa en los términos señalados en los artículos 225.3 o 239.7 de la LGT, respectivamente. De esta manera se evitará que se produzcan devoluciones tributarias correspondientes a una obligación tributaria cuando exista una obligación de pago derivada de otra que con aquella primera guarde conexión.

Finalmente, indica el enunciado que la obligación tributaria representada en el caso por la liquidación dictada por el concepto y periodo del IS de 2010 fue recurrida, solicitándose además con ocasión de su impugnación la suspensión con garantía de hipoteca inmobiliaria. Pues bien, al respecto debe señalarse que se introducen en la LGT novedades en los artículos reguladores de la suspensión de la ejecución de actos impugnados en vía administrativa, ya sea a través de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa, con el fin de llevar a efecto la extensión de la garantía aportada para suspender la obligación impugnada (IS-2010) a la cobertura de las devoluciones que derivan de las no impugnadas (IS 2011, 2012 y 2013) de manera que se impida la devolución de las garantía aportadas para suspender la ejecución del acto administrativo impugnado en vía administrativa en tanto el obligado tributario no pague las deudas resultantes de las obligaciones tributarias conexas regularizada en virtud de lo dispuesto en el artículo 225.3 o 239.7 de la LGT.

Es decir, la modificación legal permitirá en el presente supuesto, en caso de ser estimado el recurso contra el IS 2010, la no devolución de la garantía aportada para suspender la liquidación impugnada que ahora se anula, por cuanto que ahora dicha garantía extiende por ley sus efectos de cobertura a las liquidaciones que resulte de las obligaciones conexas a regularizar y que, en nuestro caso, se traducen en liquidaciones por el IS 2011, 2012 y 2013 cuya cuota consiste en la exigencia del reintegro de las devoluciones efectuadas por dichos conceptos y periodos a favor del contribuyente y que, en aplicación del criterio jurídico único aplicable a todas ellas, no resultaron procedentes, debiendo ser reembolsadas a la Hacienda Pública, la cual cuenta ahora con una garantía (la aportada por IS 2010) para hacer efectivo el cobro de las mismas.

La dicción de dichos nuevos apartados es la siguiente:

Artículo 224.5:

> «En los casos del artículo 68.9 de esta ley, si el recurso afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso».

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

Artículo 233.7:

> «En los casos del artículo 68.9 de esta ley, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación».

CASO 5

Supóngase que la Comisión Europea, tras investigar un determinado protocolo suscrito entre las autoridades administrativas competentes del sector y la Liga Profesional de Clubes dedicados a la práctica de un determinado deporte, considera que la medida pública adoptada tras la rúbrica de aquel pudiera hacer que dichos clubes estuvieran disfrutando de condiciones de pago de las deudas tributarias que estos en condiciones más ventajosas a las que pueden acceder otros clubes europeos que practican el mismo deporte y que son competidores directos de los primeros, por lo que entiende que concurre en el supuesto una ayuda de Estado al haberse producido con la actuación española una distorsión en las condiciones de competencia del mercado interior, provocada por las medidas estatales citadas, adoptando, en consecuencia, la correspondiente decisión para su recuperación, cuya ejecución compete al Reino de España.

Se pide:

Analizar las diferentes implicaciones y comentarios que puedan suscitarse a partir del enunciado del caso a la luz de la regulación en esta materia que aporta al ordenamiento jurídico español la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT.

SOLUCIÓN

Se introduce en la LGT un nuevo título, el título VII, comprensivo de los artículos 260 a 271, para regular el vehículo procedimental para la ejecución de recuperación de las denominadas ayudas de Estado. Al respecto, hay que decir, en primer término, que la regulación de la Unión Europea, constituida por el Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999,

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

por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado, solo regula determinados aspectos de carácter sustantivo en relación con esta materia pero omite, sin embargo, toda referencia al procedimiento a través del cual se ha de realizar la recuperación, por lo que corresponde a los Estados miembros acometer la misma a través de sus respectivas normativas nacionales, estableciendo el cauce procedimental que estimen oportuno para, eso sí, asegurar el único mandato claro que exige de forma explícita el legislador comunitario, cual es el de asegurar la recuperación efectiva e inmediata de aquellas.

Sabido es que las decisiones de la Comisión son obligatorias en todos sus términos para los Estados miembros, que deberán restablecer la situación existente con anterioridad al disfrute de las mismas sin dilación y con arreglo a los procedimientos que arbitren los ordenamientos internos de los Estados que resulten ser sus destinatarios.

Polémicas doctrinales aparte, que las hay y viejas, la Ley 34/2015 viene ahora a incorporar a la LGT el cauce procedimental a cuyo a través se articulará en lo sucesivo, de la recuperación de las ayudas de Estado de naturaleza tributaria, otorgando dicha competencia a la Administración tributaria, bien entendido que ciertos aspectos sustantivos tales como cuestiones en materia de prescripción (que en estos casos se establece en 10 años y con régimen singular de interrupción) o el régimen de los intereses de demora a exigir le están vedados, sujetándose a lo dispuesto en las normas del Derecho Comunitario Europeo, que sí regulan las cuestiones de esta naturaleza.

Así pues, tras atribuir el artículo 260 de la LGT a la Administración tributaria la competencia para la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario y disponer la consideración de las mismas como procedimientos de aplicación de los tributos, compartiendo, en consecuencia, dicha consideración con los del título III de la LGT, pueden distinguirse, acto seguido y a partir de lo preceptuado en el artículo 261 de la LGT, dos tipos de procedimientos:

- El primero de ellos diseñado para cuando resulte necesario regularizar la situación tributaria de los sujetos afectados, al haberse apreciado la necesidad de desplegar un procedimiento tributario que si bien recuerda en cierta medida al procedimiento de comprobación limitada, responde a las necesidades propias y determinantes de contar con un procedimiento con el que se pretende encauzar la ejecución de la decisión de recuperación de la ayuda de Estado de que se trate. En este punto es de reseñar que se prevé también la posibilidad de utilizar el procedimiento de inspección pero en, todo caso, se exige que el alcance de este sea general, o de ser parcial, abarque siempre los elementos de la obligación objeto de la decisión de la Comisión.
- El segundo de ellos, de naturaleza estrictamente recaudatoria y que se crea para el resto de supuestos en los que, a pesar de ser situaciones tributarias, no exigen regularización alguna. Buena prueba de ello es que se dispone que en el mismo podrán utilizarse las facultades previstas en el artículo 162 de la LGT, es decir, las facultades de los órganos de recaudación tributaria.

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

El último de los indicados sería, por consiguiente, el procedimiento aplicable al caso propuesto, pues el mismo nace con la vocación de ser utilizado cuando, en ausencia de necesidad de regularización alguna, se conceden facilidades de pago determinadas, aplazamientos, fraccionamientos u otras fórmulas análogas arbitradas en el marco de la gestión recaudatoria, que, siendo susceptibles en ocasiones de merecer en Derecho la calificación de ayudas de Estado, no requieran para ser eliminadas de una liquidación consecuencia de regularización alguna, sino que su erradicación se opera mediante la pura y llana ejecución directa de la decisión de recuperación.

De especial interés resulta lo dispuesto en el artículo 263.1 de la LGT, a cuyo tenor:

> «Cuando existiese una resolución o liquidación previa practicada por la Administración tributaria en relación con la obligación tributaria afectada por la decisión de recuperación de la ayuda de Estado, la ejecución de dicha decisión determinará la modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme».

Seguramente nos resultará llamativo el precepto, porque plasma las diferencias que, con relación al principio de seguridad jurídica, existen entre nuestro Derecho y el de la normativa europea en esta materia, ya que esta última, respaldada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es extremadamente estricta, de forma que su virtualidad se sitúa por ley más por encima del instituto de la firmeza de los actos, de tal suerte que solo se admite la no recuperación de la ayuda de Estado en caso de existencia de circunstancias excepcionales que hicieran absolutamente imposible que el Estado miembro ejecutara correctamente la decisión, considerando que no existe tal imposibilidad en casos de meras dificultades jurídicas, políticas o prácticas, lo que supone que en este campo no jugarán ni la firmeza de las resoluciones firmes ni el principio de cosa juzgada.

Igualmente interesante y merecedora de mención juzgamos la circunstancia de que el precepto establezca la imposibilidad de intentar sustentarse en la normativa nacional que fundamentase las actuaciones o liquidaciones que se hubieran realizado previamente a la declaración de ayuda de Estado para evitar la ejecución de la decisión de recuperación.

La forma de terminación de este procedimiento es mediante resolución expresa que deberá notificarse en el plazo de cuatro meses, es decir, un plazo reducido que se justifica en razones de inmediatez y celeridad, que presiden, por imperativo del legislador comunitario, toda ejecución de las decisiones de recuperación. No en vano, es este mismo principio de ejecución inmediata el que ha determinado la inclusión de un nuevo supuesto de deudas no susceptibles de resultar aplazadas o fraccionadas que pasa a engrosar la lista de las deudas contenidas en el artículo 65.2 de la LGT y que está conformada por aquellas que tienen en común el estar excluidas de la posibilidad de ser ingresadas mediante un fraccionamiento o aplazamiento en el pago.

En particular, al resultarle exigida la deuda correspondiente a los clubes deportivos de referencia, estos no tendrían acceso a un aplazamiento o fraccionamiento de las mismas, y de ser formuladas solicitudes pretendiendo su utilización, resultarán inadmitidas, tal y como dispone el precepto mencionado, de conformidad con el cual:

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

> «No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:
>
> [...]
>
> Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta ley.
>
> [...]
>
> Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión».

Por lo que respecta al enunciado del caso, que ha sido diseñado para exponer y comentar, a grandes rasgos, los aspectos que entendemos más destacables de esta, no solo nueva sino también novedosa regulación, convendría precisar, en aras a su mejor comprensión que el Derecho de la Unión preconiza la libre competencia prohibiendo prácticas anticompetitivas realizadas por las propias empresas presentes en el mercado, así como cualquier tipo de medida pública que beneficie a determinadas empresas en detrimento de sus competidores, o lo que es lo mismo, prohíbe las ayudas de Estado.

Conviene puntualizar, en aras a una mejor comprensión del caso, que las normas de ayudas de Estado solo son aplicables si se beneficia a empresas, por lo que actuaciones o medidas públicas a favor de los ciudadanos o actividades no económicas no entran dentro de su campo de aplicación. Sin embargo, la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia de la Unión Europea ha confirmado que el deporte constituye una actividad económica y, por ende, los clubes del caso analizado constituyen empresas y, por ende, estarían o podrían estar sometidos a las reglas de ayudas de Estado, como cualquier otro sector de la economía.

En este sentido, cabe advertir de que las facilidades de pago que se ofrezcan a determinadas empresas pudieran constituir ayudas de Estado. Sin embargo, los aplazamientos de deuda pueden tener una justificación económica y ampararse en el principio del acreedor privado, en cuya virtud una autoridad pública puede estar interesada en aplazar o facilitar el pago de los créditos de sus deudores cuando de esta manera se garantiza el cobro de la deuda. En otras palabras, no se estaría incurriendo en ayuda de Estado si un eventual aplazamiento de la deuda o facilidades de pago responden a una lógica económica que hubiera aplicado cualquier acreedor privado.

CASO 6

Una persona física, empresario o profesional a efectos del IVA, presentó autoliquidación por dicho impuesto correspondiente al tercer trimestre de 2015 en fecha 20 de octubre del citado año. La autoliquidación citada arrojaba un importe a ingresar de 30.000 euros. El referido obli-

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

gado tributario, que en dicho momento atravesaba dificultades transitorias de tesorería pese a que se encontraba totalmente al corriente con la Hacienda Pública (no manteniendo siquiera deudas en periodo voluntario de ingreso), pidió al tiempo de presentar la autoliquidación mencionada el fraccionamiento del pago de la misma, solicitando para hacerle frente en plazos mensuales y en el número máximo posible de mensualidades que pudiera concederle la Administración tributaria, aportando en garantía de cumplimiento aval emitido por entidad de crédito adherida al sistema de validación de avales que utiliza la AEAT.

Transcurridos unos días, el 25 de octubre presentó un escrito solicitando que se le tuviera expresamente por desistido de su anterior petición y formulando al mismo tiempo una nueva solicitud pero esta vez con dispensa de garantías, al considerar que está exonerado de su aportación.

Se pide:

Razonar, mediante argumentos de derecho, si le asiste o no la razón al contribuyente y las consecuencias de las decisiones tomadas en cada momento desde el punto de vista de la gestión recaudatoria de la deuda objeto de las solicitudes de fraccionamiento.

SOLUCIÓN

El pasado 20 de octubre de 2015 se publicó en el BOE la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros.

La norma nace no solo con objeto de mantener la finalidad de agilizar los procedimientos de gestión, procesamiento informático y tramitación de estas solicitudes, dando un paso más en el impulso de su gestión automatizada, sino también con el de otorgar facilidades a los obligados al pago para el cumplimiento de sus obligaciones de derecho público ante dificultades económico-financieras de carácter transitorio, habiéndose considerado necesaria la elevación del límite de la citada exención de la obligación de aportar garantías, que se situaba, antes de esta modificación al alza, en el importe de 18.000 euros establecido en su día en virtud la Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, que la que ahora se aprueba pasa a derogar.

La nueva orden sería de aplicación a las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas de derecho público gestionadas por la AEAT, y por los órganos u organismos de la Hacienda Pública estatal, con exclusión de las deudas a que se refiere el Reglamento CEE 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, que se regularán por lo dispuesto en dicho reglamento, salvo las que se contraigan en aplicación

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

del artículo 220 del mismo. [Desde el 1 de mayo de 2016 deudas a que se refiere el Reglamento (UE) 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (refundición) (CAU)].

En consecuencia, en aplicación de lo dispuesto en la misma, no se exigirán garantías para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las citadas deudas, cuando su importe, en conjunto, no exceda de 30.000 euros, ya se encuentren en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago, sin perjuicio del mantenimiento, en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud. A efectos de la determinación de este importe, se acumularán, en el momento de la solicitud, tanto las deudas a las que la misma se refiere, como cualesquiera otras para las que se haya solicitado, sin haberse resuelto a dicha fecha aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

El supuesto práctico que se ha utilizado para la divulgación de esta última modificación plantea cuestiones relacionadas con el ámbito de aplicación temporal de la nueva norma y, particularmente, con el régimen de derecho transitorio aplicable al caso.

Para la resolución del mismo, necesariamente debe conocerse lo dispuesto en dos disposiciones contenidas en el texto de la orden, la disposición transitoria única y la disposición final única también, cuyo tenor se transcribe a continuación:

Disposición transitoria única. *Solicitudes en tramitación.*

> «Las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento en tramitación a la entrada en vigor de la presente orden seguirán rigiéndose por lo establecido en la normativa vigente a la fecha de presentación de la correspondiente solicitud».

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

> «Esta orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"».

Expuesto lo anterior, podemos ya señalar que la autoliquidación presentada por el concepto IVA y periodo del tercer trimestre de 2015, fue presentada el último día del plazo establecido para la presentación y, en su caso, ingreso, que resulta de la aplicación de la normativa reglamentaria del impuesto, por lo que siendo dicha fecha la del 20 de octubre de 2015, debe concluirse que la solicitud no se presentó bajo la vigencia de la nueva orden sino de su antecesora, cuyo límite de exención o dispensa era menor, como hemos señalado antes.

En consecuencia, el contribuyente actuó correctamente dado que al no poder ingresar en ese momento y llegado el día del vencimiento de la obligación de presentación, cumplió con dicho

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

deber formal y con respecto a lo material, la obligación tributaria principal, de carácter pecuniario, optó por la legítima decisión de solicitar el fraccionamiento de su pago, el cual solicitó aportando garantía de aval, sabedor de que se encontraba muy por encima del límite exento que regía en el día de la presentación.

Mediante el anterior proceder, el contribuyente impidió el inicio del periodo ejecutivo pese al no ingreso de la deuda, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 65.5 y 161.2 de la LGT, que disponen lo siguiente:

Artículo 65.5 de la LGT:

> «La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora».

Artículo 161.2 de la LGT:

> «La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.
>
> [...]».

Por otra parte, debe recordarse algo que en esta materia resulta de capital importancia pero que en no pocas ocasiones parece ser obviado, pasado por alto, o, en fin, resulta olvidado con cierta facilidad, como es la existencia de la concurrencia de un requisito, erigido casi en presupuesto, de concesión de estas solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas, pues para que ello resulte posible, en efecto, se exige la concurrencia, siempre y en todo caso, y estemos ante un supuesto de los que caen dentro del umbral que hace jugar la dispensa o exención de garantía o no lo estemos, de la concurrencia de dificultades de tesorería de carácter coyuntural.

De esta manera, cuando las dificultades en la situación de liquidez de un contribuyente se juzguen de componente estructural o bien cuando no haya dificultades de ningún tipo, no concurre el presupuesto que contempla el artículo 65.1 de la LGT, de conformidad con el cual «Las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos».

De lo anterior resulta una conclusión que si bien puede parecer obvia, no está de más, a nuestro juicio, reiterar, cual es la de que la discusión sobre si hay o no hay exención de garantía en atención al importe de las deudas objeto de solicitud, es cuestión que corresponderá abordar en segundo término, tras apreciar que efectivamente existen esas dificultades transitorias en la situa-

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

ción económico-financiera del solicitante, pues de no ser esto así, dicho enjuiciamiento no llegará nunca a producirse puesto que, sencillamente, no cabe la concesión de fraccionamiento ni de aplazamiento alguno de la deuda.

Siguiendo con lo que plantea el caso, se deduce del mismo que el contribuyente, conocedor de la elevación del límite de exención de garantía operada por el legislador reglamentario y sabedor también de que la misma iba a resultar solo aplicable a las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas a partir de su entrada en vigor (21 de octubre de 2015), decide desistir de su solicitud primitiva que acompañaba de aval bancario, con el fin de esquivar, evidentemente, los gastos en que iba a incurrir para el mantenimiento de tal garantía durante el periodo de vigencia y eficacia de la misma, al haber considerado que, siendo la deuda cuyo fraccionamiento pretende de 30.000 euros, una nueva solicitud cursada ahora, vigente el límite que implanta la orden, no encontraría la misma inconveniente u obstáculo alguno de cara a ser concedida.

A este respecto debe indicarse que el desistimiento constituye una forma de terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos prevista en el artículo 100 de la LGT, propia de los que se inician a petición o instancia del contribuyente, no impidiendo su utilización volver a plantear de nuevo otra solicitud, siendo esta la diferencia entre la renuncia y el desisitimiento como modos de términación de los procedimientos. Asimismo, el desistimiento expreso (el tácito es el que tiene lugar cuando se ingresó la deuda tras la solicitud) tiene por efecto el archivo de la solicitud primitiva, lo cual resulta equivalente su consideración como no presentada.

Así pues, al haber presentado la persona física la autoliquidación, junto con la solicitud primitiva de fraccionamiento que ahora procede archivar, el ultimo día del plazo en periodo voluntario, sucede que no habiéndose producido desistimiento por el ingreso de la deuda (en cuyo caso, se liquidarían intereses de demora hasta la fecha del ingreso), la conclusión es que la solicitud que se presenta tras desistir de la cursada *ab origine*, es una solicitud efectuada en periodo ejecutivo al tenerse por inexistente la primera, de manera que no se accederá a su pretensión pero no por la mera razón de estar de la deuda en periodo ejecutivo, la cual no obsta para ello, sino por la consecuencia que en el montante de lo que adeuda el contribuyente a la Hacienda Pública provoca dicha circunstancia, que no es otra que la elevación del importe de la deuda tributaria, ya que no serán ahora 30.000 euros los que tiene pendientes, sino 30.000 euros más el recargo del periodo ejecutivo que corresponda de entre los previstos en el artículo 28 de la LGT.

Suponiendo que el contribuyente, tras la actuación del enunciado, no lleve a cabo actuación adicional alguna a la descrita en el enunciado y simplemente se limite a esperar la resolución, debe advertirse de que, tal y como se ha explicado, esta solicitud presentada el día 25 de octubre se efectúo durante el periodo ejecutivo (el periodo ejecutivo se inicia, conforme establece al art. 161 de la LGT, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación con resultado a ingresar sin haberse efectuado el mismo, es decir, el día 21 de octubre de 2015), por lo que no supone paralización del procedimiento de recaudación y la Administración tributaria procederá a dictar la providencia de apremio y liquidará el recargo, que le serán notificados concediéndole al mismo tiempo el plazo para ingresar las deudas apremiadas del artículo 62.5 de la LGT.

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

Lo anterior descarta la aplicación del recargo ejecutivo del 5 %, por lo que el recargo del periodo ejecutivo aplicable será del 10 % o del 20 %. Obsérvese como el recargo exigible finalmente será, casi con plena seguridad, el recargo de apremio ordinario del 20 % puesto que el reducido del 10 % requiere, como presupuesto para su aplicación, el pago (pago y exclusivamente pago, no valiendo ahora las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda ni otras fórmulas no consisten en el pago *sensu stricto*). El ingreso, además, debería serlo tanto del principal como del propio recargo reducido del 10 %, y dentro siempre del plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT. Así, para beneficiarse del recargo del 10 % o, dicho de otra forma, para evitar la aplicación del recargo de apremio del 20 %, el contribuyente tendría que pagar en el citado plazo 33.000 euros (30.000 € + 10 % recargo apremio reducido), lo cual se antoja harto complicado que suceda, máxime si tenemos en cuenta que el solicitante no dispone de liquidez, razón por la cual acudió precisamente a la fórmula del fraccionamiento para hacer frente a la deuda.

Es posible que, a raíz de los argumentos comentados, pueda surgirnos la pregunta de si existe algún modo de que el contribuyente pudiera aprovecharse del régimen más beneficioso de la nueva norma, toda vez que su solicitud, la de 25 de octubre de 2015, se presentó bajo su vigencia, y lo que es más, fue precisamente la voluntad de acogerse al nuevo límite lo que presidió el ánimo del obligado en todo momento.

La respuesta es que sí puede acogerse al nuevo límite, pero que su actuación es desaconsejable a todas luces, por no compensar fiscalmente dicha opción. Al contrario, el contribuyente, suponiendo que ahora deba 36.000 euros (30.000 € de principal + 6.000 recargo de apremio ordinario), puede legítimamente ingresar 6.000 euros para dejar la deuda pendiente en el importe del nuevo límite exento, es decir, 30.000 euros, para, seguidamente, solicitar el fraccionamiento con dispensa o exención de garantía por dicho importe pendiente, el cual le será concedido pues nada parece ahora impedirle. No obstante, hay que preguntarse si los gastos del aval que ofreció le hubieran supuesto un importe superior a dicha cuantía y, la respuesta, es evidentemente, negativa.

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

CONTABILIDAD

REGULACIÓN FRENTE A REPUTACIÓN COMO MEDIO DE SALVAGUARDAR LA INDEPENDENCIA DE LA AUDITORÍA

Emiliano Ruiz Barbadillo
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Cádiz

Este trabajo ha obtenido el **1.er Premio Estudios Financieros 2016** en la modalidad de **Contabilidad y Administración de Empresas**.

El jurado ha estado compuesto por: don Germán de la Fuente Escamilla, don Eric Damotte, doña Clara I. Muñoz Colomina, don Alfonso Osorio Iturmendi y don Alberto Placencia Porrero.

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

Extracto

La existencia de determinados fraudes informativos cometidos por las empresas pone de manifiesto que la exigencia legal del auditor de actuar de forma independiente puede ser cuestionada en algunas ocasiones. Ello se debe a que durante el proceso de auditoría pueden darse situaciones que crean amenazas para que el auditor actúe con el nivel de independencia requerido legalmente y deseable socialmente. Entre las situaciones que pueden tener un mayor efecto negativo en la independencia del auditor y que mayor preocupación han generado entre los organismos reguladores se ha resaltado el «riesgo de dependencia económica», es decir, las amenazas sobre la independencia que provienen de las rentas que los auditores obtienen de sus clientes. Ante la existencia de este riesgo se ha propuesto un modelo de regulación en el que se pretende fundamentalmente reducir las rentas económicas que los auditores obtienen. No obstante, estas normas no han recibido el apoyo unánime de la doctrina cuestionándose por un lado su eficiencia, es decir, la posibilidad de que generen más costes que beneficios, y por otro lado su necesidad cuando el mercado ya genera suficientes incentivos a los auditores para ser independientes. En este sentido, los objetivos de este estudio son proveer evidencia empírica para el caso español de ambas críticas sobre la regulación de la independencia.

Palabras claves: independencia, regulación y competencia del Mercado.

Fecha de entrada: 03-05-2016 / Fecha de aceptación: 12-07-2016

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

REGULATION VERSUS REPUTATION AS A MEANS OF SAFEGUARDING THE INDEPENDENCE OF THE AUDIT

Emiliano Ruiz Barbadillo

Abstract

The independence is considered to be one of the most important attributes of the audit profession and the characteristic most frequent cited as a prerequisite to improve audit quality. However the preponderance of failures where the auditor's judgment have been called into questions after important business failures, reveals that audit profession has failed to regulate itself in a manner that promotes audit independence. Despite there exist some set of factors and circumstances that have the potential to compromise independence, the implication that economic dependence have on auditor independence have long been a source of controversy in the audit literature. The implicit assumption is that auditor may be confronted with the decision to compromise independence if it helps to maintain potential and perpetual economic rents. In order to enhance auditor independence the adoptions of additional safeguards to reduce the threat of economic dependence risk have been considered necessary. While regulators seems consider that these new independence requirements could reduce the economic dependence risk, and therefore reduce the incentives for incumbent auditors to act opportunistically to retain economic rents, opponent to regulation has been firmly against the introduction of new requirements to enhance auditor independence on the basis of two different arguments: first, it is inefficient and second it is unnecessary. In this sense, several questions must be answered and particularly whether independence regulation promotes cost-effective measures to enhance auditor independence and whether this regulation is necessary.

Keywords: regulation, auditor independence and audit market competitiveness.

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

Sumario

1. Introducción
2. La independencia de la auditoría
   2.1. La necesidad de una auditoría independiente
   2.2. Los riesgos de la independencia de la auditoría
   2.3. La dependencia económica del auditor
3. Formulación de hipótesis
   3.1. Hipótesis relacionada con la eficiencia de la Ley Financiera
   3.2. Regulación versus reputación como salvaguarda de la independencia
4. Diseño del estudio empírico
   4.1. Determinación de la muestra de empresas para el contraste de las hipótesis
   4.2. Definición de los modelos para el contraste de hipótesis
5. Resultados empíricos
   5.1. Estadísticas descriptivas y análisis univariante
   5.2. Análisis multivariante
   5.3. Análisis adicionales
   5.4. Análisis de sensibilidad de los resultados
6. Conclusiones

Bibliografía

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

1. INTRODUCCIÓN

El final del siglo XX vino caracterizado por una serie de fraudes financieros de consecuencias nefastas para el funcionamiento de los mercados financieros y para la necesaria confianza que los inversores deben depositar en los mismos. Aun cuando resulta complejo asignar cotas de responsabilidad a los diversos actores dentro del entramado de la comisión de fraudes, directivos, miembros del consejo de administración de la empresa, accionistas de control, analistas y auditores han contribuido a la pérdida de confianza de los inversores en los mercados financieros. A pesar, como hemos señalado, de que fueron múltiples los actores responsables de esta situación, la baja calidad de la información financiera que las empresas divulgaban a los mercados, unida a la aparente incapacidad de la auditoría para reducir las conductas de oportunismo informativo, fueron consideradas como dos de los principales elementos explicativos de la pérdida de confianza en los mercados financieros (DeFond y Francis, 2005).

Ante la necesidad de dar una respuesta rápida para recuperar la confianza de los inversores, un número importante de países, entre los cuales se encuentra España, emitieron diversas normas en las que trataron de dar respuesta a esta situación de crisis de confianza en la información financiera. La asunción de muchas de estas normas (véanse por ejemplo SOX, 2002; Ley Financiera, 2002), las cuales tienen un contenido técnico muy similar, es que la calidad de la información financiera de las empresas viene estrechamente condicionada por la independencia con la que el auditor actúa frente a su cliente (Francis, 2011). Por otra parte, se consideró que la estructura legal dada a la auditoría por aquellas fechas no resultaba suficiente para hacer frente a las conductas oportunistas de las empresas al emitir información manipulada y de baja calidad. Por todo ello la respuesta estribó en reafirmar la naturaleza, alcance y responsabilidades del auditor, y de manera importante reforzar la independencia con la que el auditor debe actuar. De manera particular, en estas nuevas normas para regular la independencia se ha tratado de forma específica el riesgo de dependencia económica, pareciendo asumir las mismas que la independencia con la que el auditor actúa frente a su cliente es fruto de una decisión que aquel somete a cálculo económico, así como que la reducción de la independencia puede originar sustanciosos beneficios para el auditor. Si se asume que el auditor en ocasiones puede actuar como un sujeto económico racional, y por tanto maximizando su riqueza, reducirá el nivel de independencia con la que actúa frente a un cliente cuando los beneficios que obtiene de ello superan los costes que se pueden derivar de esa decisión. Esta concepción en torno a la independencia de la auditoría domina actualmente la literatura y ha impregnado buena parte de las soluciones reguladoras que se han producido en los últimos tiempos.

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

En lo que se refiere a nuestro país, desde la promulgación original de la Ley de Auditoría en 1988 el régimen de la independencia ha sufrido grandes cambios, siendo los más importantes los realizados a través de la conocida como Ley Financiera (Ley 44/2002, de 22 de noviembre) en 2002, la posterior revisión de la Ley de Auditoría en 2010 y la más reciente que ha tenido lugar en 2015. En este sentido, la primera norma que realizó cambios sustanciales en el régimen legal de la independencia en España sobre la regulación original fue la Ley Financiera, cambios estos que fueron de un importante calado. En efecto, la Ley Financiera revisó de manera significativa la relación contractual entre auditor y auditado, prestando especial atención al posible efecto que podrían tener las rentas económicas que se obtienen en la prestación del servicio en la actitud independiente con la que el auditor debe ejercer su función. Por ejemplo, entre otras muchas cuestiones se impusieron una serie de medidas referidas al nivel de honorarios que se podrían obtener de los clientes, la prestación de otros servicios distintos a la auditoría y la introducción de la rotación de socios y equipos, aspectos todos estos que fueron considerados amenazas contra la independencia del auditor y que tenían como principal objetivo reducir la potencial dependencia económica que en el auditor puede crear un cliente. Con posterioridad tanto la reforma que tuvo lugar en 2010, como la más reciente que ha tenido lugar en 2015, han venido recogiendo de forma similar estos principios básicos de regulación de la independencia, profundizando y extendiendo en ocasiones la limitación de rentas económicas que pueden obtenerse. Por esta razón, en este estudio al objeto de evaluar los efectos de la regulación en el comportamiento del auditor se analizarán los efectos generados por la emisión de la Ley Financiera en la independencia de la auditoría, debido a que fue esta norma la que propuso un nuevo modelo de regular e introdujo medidas más rigurosas para regular la independencia, permitiéndonos por otra parte contar con una perspectiva temporal de la que carecemos, obviamente, con la actual Ley de Auditoría. No obstante, al contar ambas normas con la misma técnica jurídica en lo que se refiere a la regulación de la independencia, las conclusiones que se obtengan sobre el efecto de la Ley Financiera podrán ser extrapoladas a la actual regulación.

Dos aspectos serán sometidos a análisis empírico. En primer lugar, las medidas para regular la independencia propuestas en la Ley Financiera han sido cuestionadas por algunos autores en el contexto internacional (véase para una revisión Romano, 2005). Particularmente en EE. UU. la emisión de la SOX (*Sarbanes Oxley Act of 2002*), que introdujo un cambio radical en torno a la organización de la profesión auditora y de forma singular sobre el régimen de independencia, fue sometida a fuertes críticas. Por ejemplo, la SOX fue considerada como un «producto político» para responder a la crisis de confianza de los inversores, pero con baja calidad técnica para hacer frente a la naturaleza real de los problemas a los que se debía enfrentar. La aparente ligereza con la que fue acometida, así como la ausencia de evidencia empírica rotunda que avalase las medidas que en la misma fueron articuladas, generó dudas de la eficiencia que podría generar dicha norma. Puesto que La Ley Financiera asumió gran parte de los principios de la SOX en relación con la regulación de la independencia, existen dudas sobre los efectos que estas normas generan en el comportamiento del auditor. En particular nuestro objetivo es analizar la eficiencia de la Ley Financiera. En efecto, cualquier medida reguladora debe contemplar tanto los beneficios que se pueden generar de la misma, en este caso reducción de la dependencia económica, como los posibles costes que su introducción generen. En este sentido, destacaremos que estas medidas pueden generar una serie de costes, fundamentalmente la reducción del conocimiento

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

y experiencia necesarios para el ejercicio de la auditoría, que pueden convertir a la Ley Financiera en ineficiente desde un punto de vista social. Al análisis empírico de este tema dedicamos nuestro primer objetivo.

El segundo objetivo que sometemos a estudio en este trabajo es si este tipo de medidas reguladoras resultan necesarias cuando existan otras vías alternativas a la misma, que cumpliendo el mismo objetivo, preservar o salvaguardar la independencia, no provocan costes similares. En particular, diversos autores han venido resaltando que la propia dinámica competitiva del mercado genera incentivos para que los auditores actúen con el nivel de independencia requerido socialmente. Este argumento se basa en que la reputación de una auditoría independiente es la base de la competencia en el mercado de auditoría, motivo por el cual el principal incentivo que conduce al auditor a preservar su independencia frente al cliente es precisamente defender la reputación acumulada dado que ello incrementará su capacidad competitiva. No obstante, este argumento necesita ser sometido a contraste empírico lo cual constituye el segundo objetivo de nuestro estudio.

Para desarrollar el análisis empírico, hemos de resaltar que dado que la independencia con la que el auditor actúa frente a su cliente no resulta observable empíricamente en este trabajo usaremos, al igual que múltiples estudios previos, la emisión de informes cualificados por gestión continuada como un subrogado válido para obtener inferencias sobre la independencia del auditor (Reynolds y Francis, 2001; DeFond *et al*., 2002). La razón de la utilización de este subrogado para evaluar la independencia se basa, en primer lugar, en que esta opinión tiene importantes efectos económicos para las empresas que la reciben, por lo que generará importantes incentivos para que las empresas presionen al auditor para su no emisión, es decir, para que reduzcan su independencia. Por otro lado, a diferencia de otros subrogados utilizados en la literatura para evaluar la independencia de la auditoría, la opinión de auditoría está únicamente bajo el alcance del auditor por lo que es el resultado de su decisión. El análisis empírico se ha realizado sobre una muestra de empresas españolas no financieras cotizadas en Bolsa en el periodo 1995-2008, y que presentan síntomas de deterioro financiero ya que solo para estas empresas pueden alcanzarse, tras analizar la opinión de auditoría recibida, conclusiones acerca de la independencia con la que el auditor ha actuado. Los resultados que se obtienen en este estudio sugieren que la Ley Financiera no ha contribuido a mejorar la independencia de la auditoría, lo que genera dudas sobre la eficacia de las medidas que en la misma se introdujeron. Por otra parte, también obtenemos evidencia de que la dinámica competitiva del mercado de auditoría genera incentivos para que los auditores actúen de forma independiente, lo que pondría de relieve en suma que medidas limitativas de la relación contractual entre auditor y auditado no resultan necesarias en presencia de incentivos de mercado.

En adelante, el trabajo se estructura del siguiente modo. En el segundo epígrafe se ofrece una revisión de la literatura que ha analizado los determinantes e implicaciones de la independencia del auditor. El tercer epígrafe plantea las hipótesis a contrastar. El cuarto epígrafe describe el diseño metodológico seguido en este estudio, en especial los modelos utilizados, la descripción de las variables y la muestra de empresas. El quinto epígrafe incluye los resultados derivados del análisis empírico y el sexto el análisis de robustez y, finalmente, el séptimo epígrafe presenta las conclusiones fundamentales del estudio.

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

2. LA INDEPENDENCIA DE LA AUDITORÍA

2.1. LA NECESIDAD DE UNA AUDITORÍA INDEPENDIENTE

La independencia de la auditoría ha sido considerada como uno de los atributos fundamentales que debe detentar el auditor, siendo considerada como el activo de mayor valor que posee la profesión auditora (Johnstone *et al*., 2001). Ello se debe a que gran parte del valor efectivo que la sociedad puede obtener de la auditoría va a depender fundamentalmente de la capacidad de los auditores para actuar de forma independiente. Esta afirmación descansa en la relación que existe entre información contable y auditoría. En primer lugar, la propia forma de organización social ha generado una estructura organizativa distribuida funcionalmente, en la que en orden a incrementar la eficiencia de la organización ha propiciado una especialización de actividades adquiriendo especial relevancia la separación entre propiedad y gestión. En este sentido, los propietarios de las empresas delegan la gestión y la toma de decisiones en los directivos, con la esperanza de que estas funciones se vean realizadas en orden a favorecer los intereses de los propietarios de las empresas. Ello no obstante da lugar a un contexto marcado de forma acusada por la asimetría informativa y por la necesidad de someter a control la actividad directiva. En este orden de cosas, la información contable cumple un papel fundamental en la sociedad dado que la misma reduce las incertidumbres asociadas a la toma de decisiones para un amplio espectro de usuarios de la información contable, convirtiéndose, por otra parte, en el medio de generar visibilidad sobre el comportamiento de las empresas.

No obstante, existe una serie de circunstancias inherentes al proceso de confección y divulgación de la información financiera que pueden reducir su potencial contribución. En primer lugar, la información está bajo el control de la empresa, en particular de los directivos de la misma, por lo que paradójicamente son los individuos que han de ser controlados los que generan el medio de control. En segundo lugar, y de forma más importante, la información contable no es neutral, sino que de la misma pueden desprenderse importantes efectos económicos. La existencia de estos efectos económicos puede crear incentivos para que los directivos, con control sobre la información financiera, cuenten con determinados intereses sobre la forma de esa información, creando estímulos para divulgar, utilizando diversos procedimientos (alisamiento de beneficios, ajustes discrecionales al devengo, elección interesada de criterios de valoración, información fraudulenta, etc.), información manipulada que podría reducir el valor informativo de la información financiera, por una parte, y generar otros importantes efectos económicos. Entre estos efectos económicos habría que resaltar que, ante la probable existencia de un riesgo de información, los usuarios pueden exigir una prima que afectará al coste de capital de la empresa, a la propia localización de los recursos en el mercado, e incluso manifestar reticencias hacia la realización de inversiones. De todo ello puede concluirse que la pérdida generalizada en la confianza que merece la información podría afectar de forma importante a la eficiencia de la economía en general.

Por esta razón para que la información que divulgan las empresas sea un instrumento capaz de cumplir con sus objetivos, se requiere que cuente con una serie de atributos. Dentro de la gama de atributos con que debe contar la información, adquiere especial relevancia la fiabilidad. Este

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

atributo de la información determina la necesidad de que la información sea sometida a un sistema de control que garantice su credibilidad para los usuarios y en consecuencia otorgue valor de uso a la información, control que es realizado por la auditoría. En este sentido, la auditoría realiza, por tanto, una importante contribución a la sociedad lo que viene a justificar en última instancia que las empresas vengan obligadas legalmente a la realización de la misma. Si bien, para que la auditoría se convierta en un sistema eficaz de control de la información, otorgando de esta forma calidad a la misma, se requiere que los profesionales que la realizan cuenten con una serie de rasgos como serían el conocimiento suficiente para ejercer su función y, en especial, actuar con independencia a la hora de acometer el servicio (DeAngelo, 1981a). Una actitud independiente por parte del auditor aumenta la probabilidad de que la información financiera esté elaborada conforme a los principios contables generalmente aceptados, y refuerza la confianza de los inversores en la misma, aspecto este que ha hecho que la doctrina coincida en señalar la independencia como la piedra angular de la auditoría, y el atributo de la auditoría que muestra más relación con la calidad de la información financiera de la empresa (véase para una revisión Francis, 2011). Este razonamiento explica que tanto los organismos profesionales como las autoridades reguladoras hayan considerado necesario establecer la independencia como requisito imprescindible para el ejercicio de la auditoría, plasmándolo tanto en códigos éticos como en normativa positiva[1].

2.2. LOS RIESGOS DE LA INDEPENDENCIA DE LA AUDITORÍA

Aun a pesar de la importancia atribuida a la independencia, la observación de la realidad, y en particular la existencia de fraudes informativos cometidos por las empresas, pone de manifiesto como la exigencia legal que asume el auditor de actuar de forma independiente parece que no puede ser dada por garantizada en cualquier situación, sino que por el contrario el auditor, en determinadas ocasiones, no va a actuar con el nivel de independencia requerido legalmente y socialmente deseable. Desde una perspectiva teórica se asume que el auditor en el desarrollo de su actividad y tras la aplicación de unos principios teóricos y prácticos obtiene el volumen de evidencia necesario al objeto de formular su opinión acerca de la información financiera de la empresa. En este sentido, la opinión del auditor no sería más que el proceso técnico de trasladar la síntesis de la evidencia obtenida a un informe especializado, creándose la concepción de un proceso no controvertido que difícilmente llega a aproximarse a lo que realmente sucede en la realidad[2].

---

[1] En lo que se refiere al concepto de independencia, cabe resaltar que no existe una única definición generalmente aceptada para la misma. Algunos autores conciben la independencia como una actitud mental del auditor. En otras ocasiones se concibe la independencia como la posesión del auditor de ciertas características personales tales como honestidad, integridad, objetividad. Otras definiciones enfatizan en la relación entre el auditor y el auditado, concibiendo la independencia como ausencia de situaciones que reduzcan la capacidad del auditor para resistir las presiones de los directivos.

[2] La literatura ha venido generalmente concibiendo el proceso de formulación de la opinión de auditoría como una «caja negra» difícil de observar empíricamente. Esta es la causa de que exista una evidencia empírica bastante limitada sobre el proceso de negociación real que se establece entre el auditor y el cliente.

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

En orden a analizar el proceso de emisión de la opinión de auditoría, Teoh (1992) considera la información financiera y el informe de auditoría como un único conjunto informativo que surge de un proceso de producción, conjunto en el que interactúan auditores y auditados. Desde un punto de vista secuencial, una vez que el auditor ha sometido a revisión los estados financieros de la empresa auditada, expone a esta los resultados de su trabajo, y en particular los ajustes necesarios que la empresa debe realizar sobre su información si quiere evitar que determinadas incidencias detectadas por el auditor sean reflejadas en el informe de auditoría. Este proceso de producción conjunto abarcará, por tanto, la información que deberán contener las cuentas anuales, la información que deberá ser recogida por el auditor en su informe y la opinión de auditoría que consecuentemente deberá contener el informe. Un rasgo esencial en este proceso de producción del volumen de información del que dispondrán los usuarios de la información financiera es que los principios y normas contables generalmente aceptadas suelen tener una interpretación flexible, lo que puede dar lugar a la aparición de conflictos y desacuerdos sobre el tratamiento contable de determinados acontecimientos económicos. La existencia de estos desacuerdos se convierte en la condición necesaria que ha de tener lugar para que el auditor en última instancia comprometa su independencia (Jonstone *et al*., 2001). En este sentido, la existencia de desacuerdos entre auditor y auditado tiene su origen en la propia naturaleza de las normas contables, dado que estas no son normas científicamente verificables debido a lo cual su legitimidad no proviene de pruebas empíricas de su veracidad sino únicamente de la aceptación general que se da a las mismas, lo que implica en última instancia la necesidad de hacer uso de una gran dosis de juicios (Wallman, 1996, pág. 79)[3]. En los casos en los que las normas permitan una interpretación flexible, cada una de las partes puede manifestar preferencias distintas sobre la interpretación que cabe realizar de los principios contables. El razonamiento desarrollado implica asumir que ante la existencia de desacuerdos la opinión de auditoría puede ser considerada como el fruto de un proceso de negociación entre auditor y auditado (Dye, 1991). En este proceso de negociación entre ambas partes, habrán de ser resueltas las discrepancias surgidas, caracterizándose el mismo por la existencia en muchas ocasiones de intereses contrapuestos sobre el tipo de opinión de auditoría a emitir.

En lo que se refiere a los directivos de las empresas podría convenirse que su objetivo es el de obtener una opinión de auditoría favorable, dado que la recepción de cualquier otro tipo de opinión podría llevar aparejado efectos perjudiciales para la empresa. En efecto, dado el papel otorgado al informe de auditoría y el significado que los terceros asocian a los informes no limpios, la recepción de este tipo de opinión puede suponer un coste para la empresa y en especial para sus directivos, ya que el auditor estaría poniendo en duda la calidad de la información suministrada y, por tanto, sobre el entorno de control de la empresa[4]. Esta situación puede explicar la existencia

[3] En efecto, los principios y normas contables representan, en el estado de conocimiento actual, la mejor estimación de cómo el sistema podría operar basados en ciertos enunciados sobre objetivos de la información, tipo de usuarios, necesidades informativas y atributos de la información, pero permanece un alto rango de juicio en la interpretación y aplicación de principios, dando lugar a normas que permiten interpretaciones alternativas, situaciones que requieren de la realización de significativas estimaciones y criterios alternativos de valoración.

[4] Sobre este particular, Craswell (1988) señala que las repercusiones podrían ser de tres tipos: (1) costes derivados de la reacción negativa del mercado a la información suministrada por el informe de auditoría; (2) costes relacionados con la

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

de presiones por parte de la empresa para que el auditor reduzca su independencia y emita un informe de auditoría favorable. En suma, puede llegarse a la conclusión de que, bajo determinados supuestos, los auditores pueden no resultar meros evaluadores objetivos y escépticos de la evidencia que obtienen a lo largo del proceso de auditoría, lo que nos lleva a introducir el concepto de riesgo de independencia, es decir, la posibilidad de que dentro del contexto del proceso de auditoría se den situaciones como la autorrevisión, el interés propio, la abogacía, la familiaridad y la intimidación, que generan amenazas para que el auditor, consciente o inconscientemente, reduzca el nivel de independencia con el que actúa.

2.3. LA DEPENDENCIA ECONÓMICA DEL AUDITOR

Entre las situaciones o factores que pueden tener un efecto negativo en la independencia del auditor cabe resaltar las amenazas que surgen a partir de las rentas económicas que el auditor obtiene por la prestación de sus servicios. Mautz y Sharaf (1961) describieron la dependencia económica del cliente como una de las fuentes que más riesgo genera sobre la independencia del auditor, mientras que la Comisión Cohen (AICPA, 1978) argumentó que la independencia completa es prácticamente imposible de alcanzar dado que es el cliente el que contrata y paga al auditor. En efecto, los auditores pueden depender para su supervivencia de los honorarios profesionales que obtienen de sus clientes, lo cual debe quedar analizado dentro de un contexto en el que cabe destacar que suelen ser los directivos los que eligen al auditor, determinan sus condiciones de empleo (en especial sus honorarios profesionales) y en ocasiones tienen capacidad para rescindir la relación contractual[5]. Lo anterior implica que normalmente el auditor suele percibir que su «verdadero» cliente es el directivo, dado que es este el que realmente tiene poder para influir sobre su relación contractual con la empresa, cuestión esta que genera una fuente de poder importante a los directivos en situaciones de desacuerdo con el auditor y en el proceso de negociación de la opinión de auditoría. El poder del cliente para ejercer presión sobre el auditor puede aumentar en un entorno de gran competencia en el mercado de auditoría, situando al auditor bajo similares presio-

posible disminución de la remuneración del gerente, dado que si el precio de las acciones se ve afectado, en la medida en que la remuneración del gerente esté basada en acciones de la empresa u opciones sobre acciones, también se verá afectada. Además, se verá afectada cuando su remuneración dependa en parte de los resultados obtenidos por la empresa, ya que la recepción de un informe de auditoría no limpio estaría poniendo en duda la calidad de dichos resultados; (3) y finalmente, costes derivados del aumento de los costes de auditoría, debido al aumento del tiempo de trabajo del auditor que buscará obtener mayor evidencia antes de emitir el informe, unido al hecho de que el proceso de negociación entre el auditor y el gerente será más largo por la falta de consenso entre ambos ante la emisión de un informe no limpio.

5 Aunque en la mayoría de los países la regulación confiere a los accionistas el derecho de contratar al auditor, en la práctica es la gerencia de la empresa (o los miembros ejecutivos del consejo de administración) quienes seleccionan al auditor. Tal como afirma Paz-Ares (1996, pág. 25), los administradores o directivos son los que controlan la decisión del auditor y la selección, renovación y destitución de los auditores, lo cual no contradice la exigencia legal de que tiene que ser la junta general de accionistas la que designe a los auditores, ya que si el accionariado está muy disperso, normalmente elegirán la propuesta ofrecida por los administradores, mientras que si está muy concentrado, lo normal es que los administradores formen parte del grupo de control.

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

nes que cualquier empresa mercantil que se enfrente al mercado, esto es, satisfacer las necesidades de aquellos que lo contratan. Bajo estas consideraciones, y partiendo de la premisa de que en la opinión de auditoría puede influir el deseo de la empresa de cambiar o retener al auditor, el nivel de independencia del auditor puede venir explicado por su dependencia económica. Los auditores no resultarán indiferentes a la pérdida de clientes, motivo que nos puede llevar a concluir que cuando están en juego las rentas económicas a obtener, los auditores pueden adoptar una posición orientada hacia los individuos que lo contratan. En suma, en el contexto de la negociación de la opinión de auditoría los intereses de los directivos pueden prevalecer dado que en caso contrario el auditor puede enfrentarse a la pérdida del contrato, por lo que hace que la independencia del auditor pueda quedar fuertemente influida por dos cuestiones íntimamente relacionadas: el poder del directivo de cambiar al auditor y el deseo del auditor de retener a su cliente.

La teoría económica de la independencia de la auditoría sugiere que los incentivos de los auditores para comprometer su independencia están relacionados con el nivel de cuasirrentas específicas que estos obtienen de un cliente particular (DeAngelo, 1981 a y b). Las cuasirrentas no son más que los beneficios que se obtienen de los recursos en su utilización actual, menos los beneficios que se obtendrían en la mejor alternativa posible. Así, las cuasirrentas que se obtienen son el exceso de ingresos en un periodo determinado sobre los costes incurridos en el ejercicio de la auditoría, incluyendo el coste de oportunidad del mejor cliente alternativo posible que pudiera contar el auditor, y no son más que el retorno esperado por el auditor ante las inversiones de arranque en las que incurre para el ejercicio de la auditoría. En el contexto de auditoría estas cuasirrentas surgen porque la tecnología de la auditoría exige incurrir en importantes inversiones de arranque cuando se inicia una relación contractual con un nuevo cliente, lo que supone que los costes de realizar la primera auditoría resultan altos (Arruñada y Paz-Ares, 1997)[6]. No obstante, a medida que avanza la relación contractual, y explicado fundamentalmente por la existencia de una curva de aprendizaje, los costes de ejecutar subsiguientes auditorías se irán reduciendo, lo que explica que el auditor posea una ventaja en costes respecto a cualquier potencial competidor que pretenda optar al ejercicio futuro de la auditoría de la empresa. Así, aun cuando el mercado de auditoría resulte perfectamente competitivo, en el sentido de que todos los auditores posean capacidades tecnológicas similares, la ventaja en costes de la que disfruta el auditor hace que en el mercado no existan sustitutos perfectos. Esta ausencia de sustitutos perfectos capacita al auditor para imponer precios del servicio que, por una parte, sean inferiores a los costes de los potenciales competidores lo que garantiza el mantenimiento de la relación contractual, y por otra parte sean superiores a sus propios costes de ejecución de la auditoría que le posibilite obtener cuasirrentas específicas[7].

---

6 Estas inversiones de arranque hacen referencia al desarrollo de equipo especializado, desarrollo de experiencia en función de las necesidades del cliente, formación de capital humano, apertura de oficinas, etc. Para un estudio en profundidad de las inversiones de arranque que genera un nuevo contrato de auditoría puede consultarse Arruñada y Paz-Ares (1997).

7 Para que surja una cuasirrenta el valor de la renta económica que se genera como la diferencia entre los honorarios cargados y los costes incurridos en el ejercicio de la auditoría, han de ser mayores a los costes de oportunidad de la mejor alternativa posible para el auditor. En este sentido, el auditor puede imponer precios lo suficientemente altos para que cualquier opción alternativa, si la hubiera, fuera desechable desde el punto de vista económico.

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

En este sentido, la dependencia económica del auditor puede venir determinada por el valor actual de la corriente de cuasirrentas que se obtiene a lo largo de la relación contractual con el cliente, lo que nos permite concluir que la dependencia económica está relacionada con dos factores como son el nivel de las cuasirrentas y el tiempo que el auditor estima va a disfrutar de las mismas. En lo que se refiere al primero de estos dos factores, ha existido una serie de cuestiones que han atraído la atención de la literatura, como son la concentración de las cuasirrentas y la naturaleza de los servicios a través de las que se originan las mismas. Respecto a la concentración de las cuasirrentas, la dependencia económica de un auditor puede verse incrementada cuando un porcentaje alto de los honorarios los perciba de un número reducido de clientes. Dye (1991) sugiere que en el contexto de la auditoría, las cuasirrentas surgen precisamente por el conocimiento de las empresas de la dependencia económica de sus auditores y por el deseo de estas de pagar altos honorarios, con la esperanza de influir sobre la opinión del auditor en el futuro. En suma, las empresas a través del pago de altos honorarios profesionales crean cuasirrentas particulares al cliente que generan incentivos para que el auditor reduzca su independencia. En este sentido, si la concentración de honorarios del auditor es alta, la pérdida de un cliente supondrá un coste demasiado elevado para el auditor, por lo que en aquellas situaciones de conflicto entre auditor y la dirección, el auditor contará con mayores incentivos para evitar su pérdida, pudiendo llegar a sacrificar su propia independencia (DeAngelo, 1981a). En efecto, si el auditor valora que las pérdidas potenciales asociadas a una actitud independiente van a ser muy altas en términos de cuasirrentas, la probabilidad de que ceda a los deseos de la dirección a fin de retener los servicios será mayor (DeFond *et al*., 2002).

En segundo lugar, otro aspecto que puede reducir la independencia del auditor está relacionado con la naturaleza de los servicios que originan las cuasirrentas, y en particular si estas vienen explicadas por la prestación de servicios distintos a la auditoría. La cuestión a evaluar, la cual ha sido sometida a un intenso debate doctrinal y legislativo, es si el auditor puede actuar frente a un mismo cliente como profesional independiente, en la prestación del servicio de auditoría, y como profesional dependiente a los intereses de este para otros servicios voluntariamente demandados por la empresa cliente. Además el posible conflicto de intereses que genera la prestación conjunta de servicios cabe situarla, como revela la evidencia empírica, en un contexto donde los honorarios que perciben los auditores por servicios distintos a la auditoría superan a los de la auditoría, lo cual supone que haciendo un ejercicio de inferencia simple las cuasirrentas vienen explicadas mayoritariamente por otros servicios distintos a la auditoría[8]. Ello puede dar lugar a que el aumento del beneficio debido a la consultoría puede actuar como incentivo para que los auditores comprometan su independencia, lo que ha servido a que sea acuñada la expresión de que los auditores «han vendido su independencia a cambio de las rentas que se obtienen por servicios de asesoramiento».

Por último, el siguiente factor que puede explicar la reducción de la independencia viene determinada por la duración de la relación contractual. El nivel de las cuasirrentas que obtienen los auditores será mayor mientras mayor sea la duración contractual que liga a auditor y empresa. En efecto,

[8] Ello viene básicamente explicado porque el mercado de servicios de asesoramiento tiende a un crecimiento continuo, mientras que el mercado de auditoría, al ser un mercado derivado de una obligación legal, tiende a estar estancado.

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

cuanto mayor es la duración de la relación, mayor serán los intereses económicos que el auditor genera sobre su cliente, lo cual queda explicado por dos razones. La primera de ellas hace referencia a que una vez que el auditor recupera las inversiones iniciales de arranque realizadas en dicho cliente, cuanto mayor es la duración de la relación contractual, mayores serán los beneficios que de ella se obtienen (Carcello y Nagy, 2004). La segunda razón es que cuanto más duradera sea la relación contractual, mayor será la probabilidad de que el auditor pueda ofrecer otros servicios adicionales, lo que hará que las cuasirrentas puedan llegar a ser crecientes a lo largo del tiempo. En resumen, la posibilidad de que las cuasirrentas puedan convertirse en perpetuas hace que parte de la doctrina haya considerado que la larga duración del contrato esté inversamente relacionada con la independencia (véanse Geiger y Raghunandan, 2002). En este sentido, si la regulación no impone límites a la duración del contrato, auditores y directivos pueden mantener una dilatada relación contractual generadora de importantes cuasirrentas para el auditor, motivo por el cual este puede obtener sustanciales beneficios si coopera con el cliente. En este sentido, si los auditores pueden ser contratados de forma indefinida podrían mostrar un alto interés en mantener su base actual de clientes, y esto los hace más susceptibles, *ceteris paribus*, de incurrir en acuerdos colusivos con los directivos de las empresas.

Dado que la capacidad del auditor para seguir disfrutando de las cuasirrentas específicas depende de la continuidad de la relación contractual, puede asumirse que los auditores no resultan indiferentes a la pérdida de sus clientes. En el caso de que surja un conflicto en torno a la interpretación de la información la empresa intentará obtener determinadas concesiones por parte del auditor, para lo cual puede utilizar la «amenaza de despido» como medio de presionar al auditor para que reduzca su independencia (Teoh, 1992). La amenaza de la pérdida de las cuasirrentas puede provocar un riesgo de que el auditor no actúe con la independencia requerida. En este sentido, puede destacarse la existencia de un conjunto importante de estudios que han revelado como las empresas muestran una mayor propensión a realizar cambios voluntarios de auditor después de recibir informes cualificados, lo que resulta una evidencia indirecta de que aquellas empresas que realizan la amenaza de cambio y no consiguen reducir la independencia del auditor culminan definitivamente con cambios de este (Geiger *et al*., 1998; Lennox, 2000).

Planteada en estos términos, la incidencia que puede tener la amenaza de pérdida de cuasirrentas no solo viene determinada por el volumen de las mismas, sino también por la capacidad que tienen los auditores de reponer las mismas. En relación con este último factor, la capacidad de reposición de las rentas perdidas depende de dos factores. En primer lugar, de la propia demanda global del mercado de auditoría, sobre lo cual hemos de señalar que al ser un mercado creado a través de regulación en el que la legislación posibilita que la duración de los contratos sea ilimitada (Carcello y Nagy, 2004), crea condiciones para que el mercado se estanque lo que en suma implicará que la posibilidad de reposición de rentas sea muy baja (Deis y Giroux, 1992). En segundo lugar, la capacidad de reposición de rentas depende de la especificidad de los recursos que han sido creados en la relación. En efecto, tras las inversiones de arranque en las que se incurre se crean recursos específicos a las necesidades del cliente, los cuales tienen escaso valor fuera de la relación de intercambio con el cliente particular, por lo que no pueden ser transferidos a alternativas igualmente rentables, ni tampoco pueden ser transferidos al nuevo auditor al no resultar recursos comerciables (Arruñada y Paz-Ares, 1997). Por todo ello, la amenaza de cambio puede

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

adquirir una alta relevancia como medio de afectar el comportamiento independiente del auditor, debido a los importantes efectos económicos a los que el auditor se enfrentará si pierde el contrato.

El análisis desarrollado parece inducir al argumento de que ante la existencia de conflicto de intereses entre auditor y auditado, el auditor siempre reducirá su independencia para mantener las cuasirrentas que se generan. No obstante, hemos de resaltar que la amenaza de cambio no es una estrategia de influencia del comportamiento del auditor en cualquier caso. En primer lugar, la empresa debe soportar importantes costes de transacción asociados al cambio de auditor tales como la pérdida de conocimiento específico que supone el cambio de auditor, los costes que suponen la selección de un nuevo auditor o los costes que se pueden producir por la propia percepción que haga el mercado de los cambios de auditor (Craswell, 1988). Debido a la existencia de estos costes, y presuponiendo un comportamiento racional, la empresa iniciará un cambio de auditor cuando los beneficios del cambio de auditor, es decir, la supresión de información negativa, superen los costes del cambio[9]. En segundo lugar, la amenaza de cambio de auditor solo va a resultar efectiva como estrategia para influir en la independencia del auditor siempre y cuando existan diferencias en el comportamiento de los auditores en la emisión de la opinión de auditoría, dado que ello implica que la empresa puede fácilmente reemplazar un auditor independiente por otro que se muestre favorable a admitir la presión (Krishnan y Krishnan, 1996).

3. FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS

El modelo de análisis económico de la independencia planteado hasta el momento parece que lleva de manera ineludible a la conclusión de que en el contexto de la auditoría, dada la naturaleza de las rentas económicas que se generan, se producen fuertes estímulos para que los auditores reduzcan la independencia. Ello explica que dado los altos costes que la sociedad puede sufrir por la reducción de la independencia, resulta necesario introducir medidas reguladoras cuyo objeto es la introducción de una serie de salvaguardas que actúan como fuerzas que pretenden contraponerse al riesgo de reducción de independencia. Desde la perspectiva del modelo de análisis económico que venimos sometiendo a estudio estas salvaguardas tienen la pretensión de eliminar, o cuando menos reducir, los beneficios económicos que los auditores pueden encontrar en la reducción de la independencia, alterando de esta forma la estructura de intereses económicos a los que los auditores se enfrentan en el desempeño de su actividad[10]. No obstante, como ya resaltábamos en la introducción de este estudio, la emisión de normas que pretenden incrementar la independencia de la auditoría no han recibido apoyo unánime tanto desde círculos académicos como desde la propia profesión auditora. En este sentido, la primera crítica que la regulación de la independencia ha

9 Aun cuando tanto beneficios como costes del cambio resultan difíciles de observar empíricamente, el número reducido de cambios de auditor parece inducir a pensar que los costes del cambio para la empresa resultan altos.

10 Hemos de resaltar que las medidas de salvaguarda de la independencia, y la forma en la que actúan resultan significativamente más amplias de las que en este trabajo serán analizadas. En este estudio solo haremos referencia a las que reducen las rentas económicas que los auditores obtienen de sus clientes.

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

recibido es que al no contemplar los posibles costes que las propias normas introducen, las medidas propuestas no resultan eficientes. Al estudio de la eficiencia de la Ley Financiera dedicamos la primera hipótesis de este trabajo. La segunda crítica que las medidas de regulación de la independencia han recibido es si estas resultan necesarias, cuando el propio mercado de auditoría genera incentivos para que los auditores preserven su independencia. Al estudio de esta cuestión en relación con el mercado de auditoría español dedicamos la segunda hipótesis de nuestro trabajo.

3.1. HIPÓTESIS RELACIONADA CON LA EFICIENCIA DE LA LEY FINANCIERA

La regulación tiene, como ya hemos señalado, la pretensión de incrementar la independencia de la auditoría a través de la introducción de una serie de salvaguardas que tienen por objeto limitar la dependencia económica de los auditores. Estas salvaguardas tienen por objeto reducir el nivel de las cuasirrentas que se obtienen de un cliente a través de diversas formas. Una salvaguarda específica limita el nivel de honorarios obtenidos de un mismo cliente, al objeto de que el auditor no perciba un porcentaje demasiado alto de ingresos de un solo cliente, ya sea por su trabajo como auditor o por la prestación de determinados servicios adicionales de auditoría. De esta manera, se reduciría el peso que un determinado cliente pueda tener en la cartera del auditor, disminuyendo así la importancia que tendría para el auditor la pérdida del mismo. Otra salvaguarda suele actuar limitando la prestación de servicios adicionales simultáneamente a los de auditoría, debiendo señalarse como diversos organismos reguladores han desarrollado guías identificando algunos de los servicios que pueden suponer una amenaza más precisa para la independencia del auditor (*Sarbanes-Oxley Act*, 2002; o la Ley Financiera de 2002, a nivel nacional). Por último, otra forma de limitar la dependencia económica de los auditores es imponer la duración máxima del contrato a través de la introducción de la rotación obligatoria. La utilidad de la rotación obligatoria se basa fundamentalmente en que al reducir el periodo del contrato de auditoría se reducen las rentas que el auditor puede esperar obtener de ese cliente, por lo que su dependencia económica será menor. El auditor, conociendo que el contrato no podrá prolongarse más allá de cierto periodo y que no resulta posible la reelección indefinida, no contará con excesivos incentivos para reducir su independencia, dado que el coste de oportunidad de la pérdida de clientes no es alto.

No obstante, cabe resaltar que tanto la necesidad de someter a regulación la independencia del auditor, como las medidas concretas contempladas como medio de crear salvaguardas sobre la independencia no han recibido el apoyo unánime de la doctrina a nivel internacional. Por ejemplo, en Estados Unidos algunos autores calificaron la SOX como un producto legislativo defectuoso, generando dudas que la urgencia con la que fue concebida y tramitada, así como la falta de reflexión que ello generó, hiciera que esta norma fuese eficiente, es decir, que tenga capacidad para incrementar la independencia de los auditores (Romano, 2005; DeFond y Francis, 2005). En este sentido, cabe resaltar que a la SOX se le imputaron tres problemas fundamentales que pueden poner en duda los beneficios que de la misma se derivan. En primer lugar, puede que en la SOX no se acentuasen problemas reales, dado que como señala Francis (2011) los fallos de auditoría resultan en términos generales muy cercanos a cero, lo que implicaría que no existe, más allá de casos

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

anecdóticos, problemas reales en torno a la independencia de la auditoría. En segundo lugar, tal como señala Romano (2005) muchas de las medidas legislativas que se proponían en la Sarbanes, las cuales resultaron similares a las introducidas en la Ley Financiera, no estaban suficientemente justificadas empíricamente, lo que implica que gran parte de las asunciones en torno al comportamiento autointeresado del auditor y los incentivos económicos que generan pretendidamente conflictos de independencia, pueden no resultar certeros[11]. En tercer lugar, se vino señalando que el legislador no ha contemplado suficientemente las externalidades y costes que generan este tipo de medidas reguladoras de la independencia. La regulación, como fácilmente puede deducirse, no resulta a coste nulo, por lo que si los costes que genera la regulación superan a los beneficios previsibles que de la misma se obtenga, podría no estar justificada aun cuando los presupuestos en los que se sustentan fuesen ciertos y las medidas articuladas en la misma adecuadas.

Por ejemplo, cabe resaltar entre los costes que generan algunas de las medidas introducidas en normas como la SOX o la Ley Financiera los que se derivan de la limitación de la prestación simultáneamente de servicios de auditoría y de otros servicios distintos. En efecto, la realización de servicios de asesoramiento posibilita que el auditor obtenga un mayor conocimiento de la empresa que tendrá efectos positivos en el ejercicio de la auditoría al aumentar la competencia técnica del auditor que le posibilitará una mayor eficiencia en la prestación del servicio. Igualmente la prestación conjunta de servicios facilita que los auditores puedan obtener determinadas economías de alcance que haría que los costes de la prestación de los servicios conjuntos por el auditor fuesen menores a la prestación del servicio por dos profesionales distintos. En este sentido, la limitación de la prestación de determinados servicios distintos a la auditoría puede incrementar la independencia de la auditoría, pero también reducen la eficacia de la misma por los argumentos expuestos. También puede resaltarse la existencia de una serie de costes asociados a la rotación. En efecto, el ejercicio eficiente de la auditoría requiere que el auditor obtenga un conocimiento específico de la auditoría, tal como conocimiento del sector de actividad, sistema de control interno, políticas y procedimientos contables, etc., conocimiento este que habrá de ser obtenido a lo largo de la relación contractual. Este tipo de conocimiento, dada su naturaleza específica, queda normalmente articulado en rutinas de trabajo que se resisten a su codificación convirtiéndose en conocimiento tácito que está basado en la experiencia de auditor. En este sentido, un coste evidente que surge asociado a la medida de la rotación, aun cuando la misma sea planteada a nivel de socios, es que el conocimiento no puede ser transferido entre auditores por lo que tiende a ser destruido tras la rotación, produciendo de esta forma una reducción evidente en la eficiencia en la prestación del servicio (Arruñada y Paz-Ares, 1997). Si los beneficios que se generan a través de estas medidas reguladoras de la independencia incrementando los incentivos de los auditores son menores que los costes que pueden derivarse de la misma, en forma de reducción del conocimiento y experiencia necesarios para el ejercicio de la auditoría, en última instancia puede provocar que la regulación se convierta en ineficaz desde el punto de vista social.

Aun cuando en España el debate en torno a La Ley Financiera y su efecto en la independencia fue bastante menor que el desatado en Estados Unidos en torno a la SOX, la Ley Financiera

[11] En este sentido cabe resaltar que la evidencia empírica no parece poner de manifiesto que los auditores comprometan su independencia por el nivel de rentas que obtienen de sus clientes (DeFond y Francis, 2005).

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

recibió igualmente contestación por parte de la profesión, considerándose que el proceso de su desarrollo fue defectuoso. En efecto, el oportunismo informativo desarrollado por la empresa y la aparente incapacidad del auditor para evitarlo creó cierta «crispación» en círculos económicos y políticos que hizo que el legislador español se viera obligado a responder de forma apresurada, lo que podría explicar que los aspectos contenidos en la Ley Financiera en torno a la regulación de la independencia pudieron haberse incorporado en la misma sin la suficiente reflexión a través del proceso de incorporación de enmiendas (véanse por ejemplo *Expansión* 9 de mayo de 2002; *Expansión* 11 de mayo de 2002). Por ejemplo, cierta evidencia empírica en España parece rebatir las asunciones de las que el legislador parte al concebir al auditor como un sujeto económico racional que está dispuesto a comprometer su independencia por el mantenimiento de las rentas que obtienen de sus clientes (Monterrey y Sánchez, 2007). Por otra parte, el legislador al aprobar la Ley Financiera no atendió a los posibles costes que podría incorporar su promulgación, lo que hace, en nuestra opinión, necesario analizar empíricamente la eficacia de esta norma, sobre todo porque las salvaguardas que en la misma fueron recogidas han sido mantenidas en la actual Ley de Auditoría. En este sentido, la hipótesis que pretende contrastarse queda emitida en los siguientes términos:

La independencia de la auditoría aumentó tras la publicación de la Ley Financiera **[H_1]**

3.2. REGULACIÓN VERSUS REPUTACIÓN COMO SALVAGUARDA DE LA INDEPENDENCIA

El segundo fenómeno que queremos analizar en torno a la Ley Financiera es si la regulación es necesaria dado que pueden existir soluciones privadas, es decir, generadas por el propio mercado de auditoría, que resulten más eficientes desde el punto de vista social que la regulación. En este sentido, cabe resaltar como han señalado un conjunto importante de estudios que la base de la competencia en el mercado de auditoría es la reputación (Simunic y Stein, 1987; Reynolds y Francis, 2001; DeFond *et al*., 2002), lo que podría explicar que la propia reputación del auditor puede convertirse en una poderosa salvaguarda que crea suficientes incentivos para que los auditores actúen de forma independiente.

El argumento de que la reputación de los auditores puede actuar como salvaguarda de su independencia, se basa en que aun cuando el servicio ofertado en el mercado de auditoría puede tener un fuerte componente de homogeneidad, debido al hecho de que existen unas normas de auditoría de obligado cumplimiento en el proceso de formulación del juicio y en la emisión de la opinión, las propias necesidades diferentes de las empresas en lo que se refiere a la calidad de la información contable que deben divulgar, ha creado incentivos en el mercado de auditoría para que las firmas se especialicen en otorgar niveles de calidad diferencial que le confiere a las firmas distintos niveles de reputación (Simunic y Stein, 1987).

En este sentido, el mercado de auditoría está caracterizado por apreciables diferencias de reputación entre los distintos oferentes, la cual tiene importantes beneficios para las firmas auditoras, dado que la reputación por ofrecer servicios de calidad diferencial está positivamente relacionada

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

con la capacidad de las firmas para obtener altos honorarios profesionales y atraer nuevos clientes. Ello viene explicado porque la reputación se convierte en uno de los atributos principales por los cuales las empresas eligen auditor. Por esta razón las firmas auditoras tienen incentivos no solo para crear, sino también para mantener dicha reputación dado que de esta forma se estaría igualmente protegiendo las rentas económicas que se derivan de la misma. En efecto, tal como señalábamos con anterioridad, una relación contractual con un cliente genera la posibilidad de que los auditores obtengan cuasirrentas específicas de un cliente. Si bien, la inversión en capital reputacional genera igualmente la posibilidad de que los auditores obtengan cuasirrentas genéricas asociadas a su cartera de clientes. En este sentido, cuando exista evidencia pública de que el auditor ha reducido de forma oportunista su independencia para preservar las cuasirrentas específicas de un cliente, corre el riesgo de perder las cuasirrentas generales derivadas del resto de clientes. Así la reducción de la reputación puede disminuir la demanda de los servicios del auditor, debido a que un auditor culpado de dependencia tendría problemas evidentes para retener al resto de clientes. De esta forma, tal como afirman Krishnan y Krishnan (1996) una pérdida de reputación causada por la revelación pública de que los auditores han reducido su independencia frente a un cliente, reduce de forma significativa el valor presente de la corriente de beneficios esperada en el futuro, dado que se corre el riesgo de perder al resto de los clientes y las cuasirrentas genéricas que se obtienen de ellos. De esta forma, las fuertes inversiones que realizan las firmas en capital reputacional sirven como una garantía o salvaguarda de su independencia, máxime debido a los altos costes fijos implicados en establecer la reputación (Simunic y Stein, 1987), costes estos que no serían recuperados si la reputación es perdida. En resumen, los incentivos para proteger la reputación pueden resultar suficientes para superar los efectos que la dependencia económica del auditor frente a un cliente puede crear.

Si se verificara que las fuerzas del mercado generan estímulos suficientes para salvaguardar la independencia, podría llegarse a la conclusión de que la regulación de la independencia resulta innecesaria. No obstante, el análisis del argumento de que la competencia en el mercado de auditoría para preservar la reputación es una salvaguarda natural para incrementar la independencia del auditor, es una cuestión que ha de ser sometida a contraste empírico. Para verificar este extremo se emite la segunda hipótesis:

La necesidad de incrementar la competencia de las firmas en el mercado de auditoría a través de la creación y mantenimiento de su reputación es una salvaguarda para la independencia que hace innecesaria la regulación **[H_2]**

4. DISEÑO DEL ESTUDIO EMPÍRICO

4.1. DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA DE EMPRESAS PARA EL CONTRASTE DE LAS HIPÓTESIS

El análisis empírico se realiza sobre una muestra de empresas que cotizan en la bolsa de Madrid, para lo cual utilizaremos la información que publica la Comisión Nacional del Mercado de

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

Valores. Los datos corresponden a los años comprendidos entre 1995 y 2008. Con esta elección temporal pretendemos contar con un dilatado periodo muestral que nos posibilite comparar adecuadamente los dos regímenes de la regulación de la independencia. Los años objeto de estudio han sido elegidos de forma racional para cumplir por una parte con la existencia de un periodo muestral que solo se diferencia por la emisión de la Ley Financiera, y para que los dos subperiodos que se analizan, es decir, antes de la emisión de la Ley Financiera (1995-2001) y después de la Ley Financiera (2002-2008), tengan la misma duración[12]. La base de datos utilizada cuenta con 4.817 observaciones/año. Se han eliminado las observaciones correspondientes a los sectores financieros y de seguros, dado que el significado de sus ratios puede diferir de forma significativa del resto de empresas lo que podría generar resultados engañosos. También fueron eliminadas las empresas en liquidación dado que para estas empresas no existen dudas de la no continuidad de la empresa. La muestra resultante es de 2.806 observaciones/año.

No obstante, el principal problema para analizar la independencia de la auditoría en el contexto de la evaluación de la capacidad de la empresa para continuar su actividad es determinar cuándo la empresa es merecedora de un informe cualificado por gestión continuada. La solución adoptada en investigaciones previas es seleccionar un conjunto de empresas para las cuales la opinión cualificada por gestión continuada es la decisión más adecuada, tal como serían las empresas que muestran ciertos síntomas observables de desequilibrio financiero dado que es razonable esperar que para este tipo de empresas los auditores emitan informes cualificados. Por otra parte, cuando se analiza la probabilidad de una empresa de recibir un informe cualificado por gestión continuada es importante obtener una muestra de empresas en las que el grado de incertidumbre sobre su continuidad sea similar, dado que en caso contrario las diferencias, si se detectan, pueden venir explicadas por diferencias en las incertidumbres subyacentes a la que se enfrentan las empresas (Geiger y Raghunandan, 2002).

Para identificar empresas con problemas de continuidad hemos aplicado un procedimiento utilizado con asiduidad en estudios previos, en el cual se utilizan como indicadores de desequilibrio financiero las siguientes variables: a) capital circulante negativo; b) pérdidas durante dos años consecutivos y c) fondos propios inferiores a la cifra de capital (Geiger y Raghunandan, 2002; Reynolds y Francis, 2001; DeFond *et al*., 2002)[13]. Siguiendo este procedimiento hemos considerado que una empresa presenta problemas de continuidad cuando se cumple alguno de los indicadores resaltados. Seguidamente hemos considerado la posibilidad de que existan determinados factores mitigantes de la duda, es decir, aquellos que revelan que las empresas, aun cuando se den factores causantes de la incertidumbre, no pasarán por dificultades financieras. Siguiendo una metodología similar a la de Reynolds y Francis (2001) hemos analizado si las empresas que presentan riesgo de continuidad han realizado para un año posterior ventas importantes de activos, emisión de capi-

[12] El comienzo en 1995 de nuestra base de datos obedece a que en ese año se produjo la derogación de la norma de rotación recogida en la Ley de Auditoría de 1988, por lo que al objeto de evitar periodos con distinta regulación hemos elegido ese año como el primero de nuestra muestra.

[13] Estos indicadores son muy similares, por otra parte, a los que las normas sobre evaluación de la capacidad de una empresa para continuar su actividad en el futuro consideran como factores causantes de la duda.

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

tal u obtención de deuda a largo plazo, factores estos que se consideran reducen la probabilidad de quiebra de la empresa. En tales casos las observaciones han sido eliminadas y no consideradas como empresas con problemas de continuidad. El total de observaciones que se obtienen tras este procedimiento es de 946 observaciones/año de empresas que muestran síntomas de deterioro financiero.

El número de informes de auditoría cualificados por gestión continuada que han sido detectados en esta muestra ha sido de 98, es decir, aproximadamente un 7% de las empresas que muestran ciertos problemas de deterioro financiero reciben un informe cualificado, porcentaje similar al que detectan estudios empíricos recientes a nivel internacional (Reynolds y Francis, 2001; DeFond *et al*., 2002). De estas observaciones 525 corresponden al periodo previo a la emisión de la Ley Financiera, detectándose 56 informes cualificados por gestión continuada, mientras que 421 corresponden al periodo posterior a la emisión de dicha ley donde se han detectado 42 informes cualificados.

4.2. DEFINICIÓN DE LOS MODELOS PARA EL CONTRASTE DE HIPÓTESIS

Debido a la naturaleza opaca del proceso de auditoría, la independencia con la que actúa el auditor en el ejercicio de su actividad no resulta observable empíricamente, lo que obliga a utilizar un subrogado evaluable que permita obtener inferencias acerca de la independencia de la auditoría. En la literatura empírica se han utilizado diversos subrogados entre los cuales destaca la propensión de los auditores en la emisión de informes cualificados por gestión continuada (Francis, 2011). A diferencia de otros subrogados como ajustes al devengo y fraudes, la emisión de informes cualificados por gestión continuada está únicamente bajo el alcance del auditor lo que hace de esta variable un buen subrogado para capturar la independencia del auditor (Francis, 2011).

La justificación de esta variable para evaluar la independencia del auditor descansa en que la evaluación de la continuidad es un proceso controvertido. En efecto, cabe resaltar que es respecto a este tipo de opinión donde, dada la severidad de la calificación por continuidad y los efectos para la empresa de la misma[14], puede producir un deterioro evidente en la relación entre el cliente y el auditor, que pueden derivar, si la empresa no convence al auditor de que no sean divulgados los problemas de continuidad, en cambios de auditor (Geiger *et al.*, 1998). Por tanto, puede admitirse, bajo estos razonamientos, que la probabilidad de una empresa de recibir un informe cualificado por gestión continuada será mayor mientras mayor sea el nivel de independencia del auditor. Bajo estos supuestos, la independencia de la auditoría está por tanto directamente relacionada con la opinión sobre gestión continuada, de forma que si el auditor emite una opinión consistente con la realidad económico-financiera de la empresa puede afirmarse que el trabajo ofertado cuenta con los atributos de independencia requeridos (DeFond *et al.*, 2002).

[14] En el contexto de este tipo de opinión es donde pueden surgir mayores incentivos en los directivos para evitar la recepción de un informe cualificado, dado que las empresas pueden sufrir importantes incrementos en el coste financiero del capital, pudiendo tener que enfrentarse igualmente a un mayor riesgo de desaparición si la opinión del auditor es percibida como una profecía.

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

Justificado este subrogado para contrastar las hipótesis enunciadas en un epígrafe anterior estimaremos un modelo donde relacionaremos, para una muestra de empresas españolas, la probabilidad de recibir un informe cualificado por gestión continuada con la emisión de la Ley Financiera y con la competitividad existente en el mercado de auditoría. Al objeto de controlar el efecto que la situación económico-financiera de la empresa tiene sobre la probabilidad de recibir un informe cualificado, y de esta forma poder aislar convenientemente el efecto de las variables experimentales, vamos a considerar igualmente otras variables de control que en estudios previos han demostrado capacidad explicativa sobre el tipo de informe de auditoría. En este sentido, para contrastar la hipótesis primera estimaremos el modelo 1, mientras que el modelo 2 será estimado para contrastar la segunda hipótesis:

OPINIÓN = f (REGULACIÓN, ÍNDICE ZFC, ENDEUDAMIENTO, PÉRDIDAS, TAMAÑO, RETRASO, DURACIÓN, AUDITOR) **(Ecuación 1)**

OPINIÓN = f (REPUTACIÓN, ÍNDICE ZFC, ENDEUDAMIENTO, PÉRDIDAS, TAMAÑO, RETRASO, DURACIÓN, AUDITOR) **(Ecuación 2)**

OPINIÓN es la variable dependiente la cual toma valor 1 cuando el auditor emite un informe cualificado en el que se destaca los problemas de continuidad de una empresa y 0 en caso contrario. Para determinar qué opiniones son cualificadas por gestión continuada, hemos sometido a lectura los informes de auditoría de todas las empresas objeto de este estudio, considerando que esto se da cuando el auditor resalta los problemas de continuidad a través de un informe con salvedades o cuando el auditor deniega la opinión por esta razón.

La variable REGULACIÓN recogida en el modelo 1 es la variable experimental que utilizaremos para el contraste de la primera hipótesis de este estudio. Se trata de una variable que pretende distinguir el periodo previo a la emisión de la Ley Financiera y el periodo posterior a la emisión de dicha ley, por lo que trata de recoger el cambio en el entorno legal en la probabilidad de una empresa de recibir un informe cualificado por gestión continuada. Esta variable tomará valor 1 para el periodo posterior a la emisión de la Ley Financiera, es decir, en el periodo 2002-2008, y 0 en caso contrario. El nivel de significatividad de esta variable, unido al signo de la misma, nos permitirá obtener evidencia empírica sobre qué impacto neto ha tenido en la independencia de la auditoría la emisión de la Ley Financiera, lo que posibilitará determinar qué efecto de los analizados anteriormente, es decir, incremento de la independencia como beneficio de la ley, y costes como destrucción del conocimiento, ha prevalecido una vez que fue emitida la Ley Financiera. Si el coeficiente de esta variable fuese positivo, indicaría que la probabilidad de recibir un informe cualificado por gestión continuada aumenta en el periodo tras la emisión de la ley, por lo que siguiendo los argumentos utilizados en este estudio podríamos concluir que el aumento de la independencia al reducir la posibilidad de obtención de rentas económicas prevalece sobre la posible disminución del conocimiento acumulado, dando de esta forma soporte a los argumentos defendidos por aquellos que consideran que la regulación es una medida eficiente para incrementar los incentivos de los auditores para actuar de forma independiente. Por el contrario,

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

si el coeficiente de esta variable fuese negativo, la probabilidad de recibir un informe cualificado por gestión continuada disminuye en el periodo posterior a la emisión de la ley, por lo que siguiendo los argumentos utilizados en este estudio podríamos concluir que prevalece la destrucción del conocimiento sobre el aumento de la independencia del auditor, dando ello soporte a los argumentos de aquellos que defienden que las medidas articuladas en la ley no resultan eficientes.

Por otra parte, la variable REPUTACIÓN recogida en el modelo 2 pretende analizar los incentivos naturales existentes en el mercado de auditoría para en ausencia de regulación actuar de forma independiente. Tal como señalan Francis *et al* (2005) la forma más precisa de medir la reputación con la que cuentan los distintos auditores es la propia cuota de mercado de la que disfrutan. Basándonos en este argumento, el análisis del nivel de competitividad por obtener y mantener una reputación en el mercado de auditoría va a ser medido en este trabajo a través de las variaciones de cuota de mercado interanual que se produce en el mismo. Las variaciones de la cuota de mercado no son más que el resultado del proceso competitivo, por lo que mientras mayor es la variación de la cuota de mercado, mayor intensidad competitiva existe en el mismo. Si el propio mercado genera incentivos suficientes para salvaguardar la independencia, se espera un signo positivo en esta variable. Para medir esta variable, en primer lugar, hemos calculado las cuotas de mercado de todos los auditores que ofertan sus servicios en cada año objeto de nuestro estudio. Posteriormente, para cada auditor se ha calculado la variación interanual de su cuota de mercado, asumiendo que las variaciones que se producen determinan las variaciones de reputación de los mismos.

El resto de variables recogidas en ambos modelos, en concreto las variables ÍNDICE ZFC, ENDEUDAMIENTO, PÉRDIDAS, TAMAÑO, RETRASO, DURACIÓN y AUDITOR actúan como variables de control. Para su selección hemos tenido en consideración que hayan adquirido significado estadístico en estudios anteriores. ÍNDICE ZFC valora la situación financiera de la empresa. Como han demostrado investigaciones previas la emisión de informes cualificados por gestión continuada está positivamente relacionada con la severidad del deterioro financiero de la empresa. Como en trabajos previos (DeFond *et al*., 2002), para evaluar el nivel del riesgo financiero usaremos el índice financiero ZFC desarrollado por Zmijewski (1984), el cual está basado en las dimensiones básicas del desequilibrio financiero como son la rentabilidad, el apalancamiento financiero y la liquidez[15]. Este tipo de índices muestran la propensión general al fracaso de una empresa, por lo que mientras mayor sea el valor del índice, mayor será el nivel de riesgo financiero que presenta una empresa. Esperamos que la relación que liga esta variable y la probabilidad de recibir un informe cualificado sea positiva.

---

[15] El índice desarrollado por este autor tiene la siguiente forma funcional:

$$ZFC = -4.336 - 4.513\,(ROA) + 5{,}679\,(FINL) + 0.004\,(LIQ)$$

Donde:

- ZFC: Índice de situación financiera.
- ROA: Rentabilidad del activo (beneficio dividido por total activos).
- FINL: Apalancamiento financiero (deudas dividido por total activos).
- LIQ: Liquidez (activos circulantes divididos entre pasivos circulantes).

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

La variable ENDEUDAMIENTO es introducida en el modelo para capturar el riesgo de impago de la deuda. Diversos estudios han demostrado que la probabilidad de una empresa de recibir un informe cualificado por gestión continuada está asociada positivamente con el nivel de deuda (DeFond *et al*., 2002). Esta variable es calculada como cociente entre el total de deuda de la empresa y el total de activo, esperando una relación positiva entre esta variable y la probabilidad de una empresa de recibir un informe cualificado por gestión continuada.

La variable PÉRDIDAS es una variable dicotómica que toma valor 1 si las empresas tienen beneficios ordinarios negativos durante dos años consecutivos y 0 en cualquier otro caso, siendo introducida en el modelo para analizar el nivel de riesgo operativo de una empresa (Reynolds y Francis, 2001; DeFond *et al*., 2002). Dado que esperamos que las empresas que incurren en pérdidas continuas tengan una mayor probabilidad de recibir un informe cualificado, la relación entre ambas variables se espera que sea positiva.

La variable TAMAÑO se introduce en el modelo para evaluar los efectos que el tamaño del cliente tiene en la probabilidad de recibir un informe cualificado. Investigaciones anteriores han mostrado que los auditores son más propensos a emitir informes cualificados a empresas de reducido tamaño. Hay ciertas razones que pueden explicar la existencia de una relación negativa entre el tamaño del cliente y la recepción de informes cualificados. En primer lugar, las empresas de mayor tamaño tienden a pagar altos honorarios de auditoría, por lo que si el auditor percibe la posibilidad de perder al cliente tras la emisión de un informe cualificado, su propensión a emitir este tipo de informes para grandes clientes será menor. Por otra parte, las empresas de mayor dimensión pueden evitar con mayor facilidad la quiebra por lo que sería menos oportuno la emisión de informes cualificados (Reynolds y Francis, 2001; DeFond *et al*., 2002). TAMAÑO es calculada a través del logaritmo del total de activos de cada cliente.

La variable RETRASO pretende valorar la posible existencia de procesos complejos de negociación entre auditor y cliente. McKeown *et al.* (1991) han mostrado que los auditores emiten más informes cualificados cuando existe un retraso importante en la emisión del informe de auditoría. De una parte, la existencia de un importante retraso en la emisión del informe puede venir explicado por la existencia de un complejo y dilatado proceso de negociación entre auditor y cliente que puede revelar la delicada situación financiera del cliente. Por otra parte, la existencia de un retraso en la emisión del informe puede igualmente determinar la mayor extensión del trabajo del auditor, por lo que es probable que a mayor extensión de las pruebas de auditoría resulte más probable detectar los problemas de continuidad del cliente. Ambas razones sugieren una relación positiva entre el retraso en la emisión del informe y la probabilidad de recibir un informe cualificado. La variable RETRASO viene calculada como el número de días entre la fecha de cierre de los estados financieros de la empresa y la fecha de la emisión del informe de auditoría.

La variable DURACIÓN se ha medido como el número de ejercicios económicos consecutivos que el auditor viene auditando al cliente. Esta variable pretende capturar el conocimiento del auditor en la detección de los problemas financieros de sus clientes. En efecto, a medida que transcurre la relación contractual el auditor va obteniendo un mayor conocimiento del cliente, por lo que se espera una mayor facilidad para detectar los problemas de continuidad en la empresa

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

(Geiger y Raghunandan, 2002). Por esta razón esperamos una relación positiva entre esta variable y la probabilidad de la empresa de recibir un informe cualificado por gestión continuada.

La variable AUDITOR pretende analizar el efecto que en la probabilidad de recibir un informe cualificado tiene los diferentes niveles de tamaño de los oferentes en el mercado. Dado que los grandes auditores cuentan con un mayor número de clientes, la pérdida de un cliente tendrá un reducido efecto en las rentas económicas del auditor, lo que facilitará su independencia. Como en estudios previos, la variable AUDITOR es valorada en función del nombre de marca de los distintos oferentes en el mercado. En este sentido, AUDITOR toma valor 1 para las firmas internacionales de auditoría y 0 en caso contrario.

5. RESULTADOS EMPÍRICOS

5.1. ESTADÍSTICAS DESCRIPTIVAS Y ANÁLISIS UNIVARIANTE

En **tabla 1** se recogen algunos estadísticos descriptivos que caracterizan los datos muestrales.

Tabla 1. **Estadísticas descriptivas**

Variables	Media	Desviación estándar	Mínimo	Máximo
Índice ZFC	7.623	2.514	0.874	25.205
Endeudamiento	0.256	1.465	0.000	2.379
Perdidas	0.33	–	0.000	1.000
Tamaño	18.960	2.514	11.184	25.205
Retraso	90.64	30.163	1.000	308.000
Duración	7.58	4.718	1.000	19.000
Auditor	0.78	–	0.000	1.000

El índice de deterioro financiero adquiere un valor medio de 7,6, mientras que el endeudamiento de las empresas de la muestra es del 25 % aproximadamente. El 33 % de las empresas obtienen pérdidas lo que refleja la deteriorada situación económica que experimentan las empresas de nuestra muestra. En lo que se refiere a la variable RETRASO esta queda situada en aproximadamente 91 días. La media de duración de los contratos es de 7,58 años. Por otra parte, en la tabla se muestra que el 78 % de las empresas de la muestra son auditadas por una de las grandes

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

firmas internacionales de la auditoría, lo que muestra el alto nivel de concentración en el mercado de auditoría resultado este consistente con estudios previos.

En la **tabla 2** se recogen la matriz de correlaciones de Pearson. Solo seis de las correlaciones resultan significativas, siendo el valor máximo que se obtiene de 0,231 entre las variables TAMAÑO y PÉRDIDAS, lo cual hace improbable la presencia de multicolinealidad en nuestro modelo. No obstante, también hemos procedido a realizar un análisis de inflación de la varianza en el que incidiremos posteriormente.

Tabla 2. **Matriz de correlaciones**

Variables	1	2	3	4	5	6	7
1: Índice ZFC	1	0.023	0.086*	–0.002	0.012	–0.006	–0.021
2: Endeudamiento		1	0.019	0.007	0.056	-0.048	0.023
3: Perdidas			1	–0.342*	0.247*	–0.074	–0.201*
4: Tamaño				1	–0.019	0.258*	0.474*
5: Retraso					1	–0.029	–0.087
6: Duracion						1	0.17*
7: Auditor							1

* Significativa al 0.01.

La **tabla 3** contiene los resultados del test no paramétrico de la U de Mann-Whitney para verificar si existen diferencias de comportamientos entre los valores medios de las empresas que reciben informes cualificados por gestión continuada y aquellas que reciben informes de auditoría limpios. Para las variables dicotómicas utilizamos el test de la χ^2.

Tabla 3. **Analisis de diferencia de medias**

Variables	Opinión limpia	Opinión cualificada	Z/X² (p-value)
	Media	Media	
Índice ZFC	7.015	12.882	3.053 (0.000)

.../...

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

Variables	Opinión limpia	Opinión cualificada	Z/X² (p-value)
	Media	Media	
.../...			
Endeudamiento	0.555	0.763	2.338 (0.020)
Pérdidas	0.28	0.77	95.648 (0.000)
Tamaño	19.091	17.763	5.022 (0.000)
Retraso	88.52	109.14	6.547 (0.000)
Duración	6.35	7.73	2.760 (0.006)
Auditor	0.79	0.73	1.451 (0.228)

Como se puede observar en la **tabla 3**, existen diferencias significativas entre las empresas que reciben un informe cualificado y las empresas que no lo reciben en todas las variables salvo para la variable auditor. Resulta interesante señalar que los valores medios de todas las variables relacionadas con la situación financiera de la empresa son más altas para las empresas que reciben informes cualificados y, por tanto, la muestra de empresas que reciben informes cualificados parecen estar en una peor situación financiera que las empresas que reciben informes limpios. En concreto, el índice de deterioro financiero es mayor en las empresas que reciben informes cualificados (12,882) respecto a las que reciben informes limpios (7,015), por lo que a nivel univariante el riesgo financiero se convierte en un condicionante para la recepción de informes cualificados. El endeudamiento es igualmente más alto en las empresas que reciben informes cualificados respecto a las empresas que reciben informes limpios, siendo la diferencia significativa desde el punto, de vista estadístico. En lo que se refiere al riesgo operativo, analizado a través de la variable PÉRDIDAS, podemos observar que mientras que el 77 % de las empresas que reciben informes cualificados presentan pérdidas durante dos años consecutivos, solo un 28 % de las empresas con pérdidas durante dos años consecutivos reciben informes limpios. La variable TAMAÑO también muestra diferencias significativas entre ambas muestras, pudiendo observarse como el tamaño medio de las empresas es menor en aquellas que reciben informes limpios (17,763), que en las empresas que reciben informes cualificados (19,091). Asimismo, el retraso en la emisión del informe de auditoría (RETRASO) alcanza resultados distintos para ambos tipos de empresas, siendo el retraso medio de 109 días para las empresas que han recibido informes cualificados y de 88 días para las empresas que reciben informes limpios. De esta forma, a nivel univariante

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

puede concluirse que el retraso parece confirmar la existencia de complejos procesos de negociación que finalmente se traducen en recepción de informes cualificados. La duración del contrato es igualmente mayor en las empresas que reciben informes cualificados, poniendo este dato de relieve que el mayor nivel de experiencia de los auditores que se obtiene a través de dilatadas relaciones contractuales facilita a los mismos la identificación de los problemas financieros de las empresas. Por último, y como ya hemos resaltado más arriba, las firmas multinacionales de la auditoría no muestran una mayor propensión a emitir informes cualificados por gestión continuada.

Por otra parte también hemos realizado un análisis preliminar donde sometemos a estudio la relación de la variable dependiente (OPINIÓN) y los periodos previo y posterior a la emisión de la Ley Financiera, a través de una tabla de contingencia. Los resultados se recogen en la **tabla 4**.

Tabla 4. **Tabla contingencia entre informes cualificados y Ley Financiera**

Opinion	Periodo previo a la Ley Financiera (1995-2001)	Periodo posterior a la Ley Financiera (2002-2008)	Total
Opinión limpia	469	379	848
Opinión cualificada	56	42	98
Total	525	421	946
Chi-cuadrado = 0.120 (p-value = 0.729).			

El porcentaje de informes cualificados por gestión continuada es de un 10,7 % para el periodo 1995-2001, es decir, el periodo anterior a la emisión de la Ley Financiera. Dicho porcentaje resulta un poco más alto que el del periodo posterior a la emisión de la Ley Financiera que es aproximadamente del 10 %. Para analizar la relación de asociación entre ambas variables, hemos utilizado el test de Chi-cuadrado, el cual revela que no existen diferencias entre la proporción de empresas que reciben informes cualificados por gestión continuada antes y después de la emisión de la Ley Financiera, resultados estos que no serían consistentes con que la Ley Financiera genera incentivos que incrementa la independencia de los auditores, si bien estos resultados son a nivel univariante, requiriéndose de una análisis multivariante donde se controlen otros factores que pueda afectar a la probabilidad de la empresa de recibir informes cualificados por gestión continuada.

5.2 ANÁLISIS MULTIVARIANTE

Para analizar cómo actúan conjuntamente las variables experimentales y de control para explicar la independencia del auditor subrogada a través de la probabilidad de una empresa de recibir un informe cualificado por gestión continuada, se han estimado los modelos descritos en la epígrafe 3.1. En la **tabla 5** se recogen los resultados obtenidos en la estimación del modelo 1 que servirá para contrastar la hipótesis 1, junto a diferentes medidas de la bondad del ajuste al-

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

canzado. El estadístico Chi-cuadrado del modelo alcanza un valor de 123,449, significando que la hipótesis nula de la no existencia de relación estadística puede ser rechazada. El Pseudo R^2 es de un 30 % aproximadamente, indicando por tanto un buen ajuste. El porcentaje de clasificación correcta es de un 77 % y la realización de la prueba de Hosmer y Lemeshow ha revelado que no existen diferencias estadísticas entre los valores estimados y los valores reales. De forma adicional, se ha calculado el factor de inflación de la varianza (FIV) para todas las regresiones. El valor más alto que toma el FIV es 3,2, siendo en la mayoría de los casos inferior a 1,5, por lo que es poco probable que nuestro modelo esté afectado por problemas de colinealidad.

Tabla 5. **Regresión logística con variable experimental regulación**

Variables	Coeficiente (β)	p-value
Regulación	–0.106	0.699
Índice ZFC	3.657	0.000
Endeudamiento	–0.036	0.060
Pérdidas	1.843	0.000
Tamaño	–0.222	0.004
Retraso	0.016	0.000
Duración	0.063	0.038
Auditor	0.640	0.050
Constante	–0.450	0.769
Chi-cuadrado = 123.449 (p = 0.000).		
Pseudo-R^2 = 0.301.		

Según se desprende de los resultados de la **tabla 5**, después de controlar otros factores que afectan a la probabilidad de una empresa de recibir un informe cualificado por gestión continuada, el coeficiente de la variable REGULACIÓN es negativo pero no resulta estadísticamente significativo, lo que pone de manifiesto que no existen diferencias en el comportamiento del auditor entre los dos periodos objeto de estudio. Es decir, los auditores se comportan de forma similar en el periodo previo a la emisión de la ley, en el que resulta posible la obtención de mayores rentas económicas de los clientes, que en el periodo posterior al de la emisión de la ley, en que la posibilidad de obtener rentas económicas se ven limitadas por las razones a las que ya hemos aludido con anterioridad. Por tanto, estos resultados sugieren que la emisión de la Ley Financiera no parece haber incrementado los incentivos de los auditores para actuar de forma independiente.

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

Incluso el signo negativo de esta variable parece estar revelando que los costes derivados de la regulación, producidos por la destrucción del conocimiento, son mayores a los beneficios derivados de la misma en la forma del aumento de los incentivos para actuar de forma independiente. Por tanto, la evidencia que se obtiene en este estudio no permite contrastar la hipótesis 1 por lo que la Ley Financiera no parece haber propuesto un modelo de regulación de la independencia eficiente.

En lo que se refiere a las variables de control, todas adquieren significado estadístico. La variable ÍNDICE ZFC pretendía captar la probabilidad de quiebra de la empresa, siendo el resultado obtenido significativo y con el signo esperado. Es decir, las empresas que muestran problemas observables de desequilibrio financiero cuentan con mayor probabilidad de recibir informes cualificados. El signo obtenido para la variable ENDEUDAMIENTO es contrario al esperado, siendo el coeficiente de esta variable significativamente distinto de 0. Por tanto, la evidencia obtenida revela que las empresas más endeudadas reciben menos informes cualificados por gestión continuada. Respecto a la variable PÉRDIDAS también muestra el signo esperado, siendo igualmente el coeficiente significativamente distinto de 0. De esta forma, las empresas que muestran resultados ordinarios negativos reciben con mayor probabilidad informes cualificados debido a los desequilibrios económicos que muestran tener. El coeficiente de la variable TAMAÑO es negativo y significativo, resultado este consistente con la hipótesis de que las empresas de mayor tamaño reciben menos informes cualificados por gestión continuada. La variable RETRASO también presenta el signo esperado, siendo el coeficiente de esta variable significativamente distinto de 0. Los resultados que se obtienen revelan que para aquellas empresas en las que se produce un mayor retraso en la emisión del informe de auditoría existe una mayor probabilidad de recibir informes cualificados. La variable DURACIÓN es significativa, revelando que mientras mayor es la duración del contrato, mayor es la probabilidad de la empresa de recibir un informe cualificado. Por último, a diferencia de lo que obteníamos a nivel univariante el coeficiente de la variable AUDITOR es positivo y estadísticamente significativo. Ello revela que mientras mayor es el tamaño del auditor, mayor es la probabilidad de una empresa de recibir un informe cualificado.

Para contrastar la hipótesis 2, es decir, verificar la existencia de incentivos de mercado que hagan innecesaria la precisión de medidas reguladoras para aumentar los incentivos de los auditores para actuar de forma independiente, hemos estimado el modelo descrito anteriormente como ecuación 2. Al igual que en el caso anterior, el modelo resulta estadísticamente significativo y las medidas de bondad aportadas revelan un buen nivel de ajuste.

Tabla 6. **Regresión logística con variable experimental reputación**

Variables	Coeficiente (β)	p-value
Reputación	7.935	0.000
Índice ZFC	3.122	0.000

.../...

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

Variables	Coeficiente (β)	p-value
.../...		
Endeudamiento	–0.993	0.000
Pérdidas	1.832	0.000
Tamaño	–0.243	0.005
Retraso	0.016	0.000
Duración	0.038	0.044
Auditor	0.624	0.037
Constante	–0.701	0.541
Chi-cuadrado = 138.056 (p = 0.000).		
Pseudo-R^2 = 0.280.		

La **tabla 6** pone de relieve que el coeficiente de la variable REPUTACIÓN es positivo y estadísticamente significativo, lo que sugiere que las fuerzas del mercado generan estímulos suficientes para preservar la independencia de los auditores. En efecto, dado que como anteriormente resaltábamos la base de la competencia en el mercado era la creación y mantenimiento de la reputación, y dado que esta puede ser medida a través de la cuota de mercado de la que disfrutan las diversas firmas auditoras, la presión competitiva generada en el mercado, la que puede ser percibida a través de las variaciones de cuota de mercado, genera estímulos para que los auditores preserven su independencia. De esta forma, la mayor intensidad competitiva que se genera en el mercado está asociada positivamente con la probabilidad de que una empresa reciba un informe cualificado. Aquellas firmas que ganan cuota de mercado, es decir, aumentan su reputación como base de la competencia, aumentan la propensión a emitir informes cualificados a empresas que muestran signos observables de deterioro financiero. Por tanto la evidencia obtenida en este estudio permite contrastar la hipótesis 2, revelando que las libres fuerzas del mercado hacen innecesaria la introducción de medidas adicionales en la regulación para intervenir la relación contractual entre auditor y auditado. En relación con el resto de variables de control resultan consistentes con los resultados obtenidos en la estimación del modelo 1, por lo que en orden a no resultar reiterativos, no se hará comentario alguno sobre ellas.

5.3. ANÁLISIS ADICIONALES

Al margen de los análisis realizados hasta el momento en los que hemos pretendido analizar la eficiencia y necesidad de la regulación de la independencia, pueden existir dos aspectos adicio-

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

nales a analizar que reafirmen nuestros resultados. En primer lugar, y como han señalado Arruñada y Paz-Ares (1997), otro de los efectos negativos que se puede derivar de toda iniciativa reguladora es que reduzca los incentivos de las firmas auditoras para competir en el mercado. Por ejemplo, el hecho de que se limite las rentas que pueden ser obtenidas de un cliente, puede reducir los incentivos de los auditores para generar una reputación que le posibilite la obtención de mayores rentas económicas, de lo que de suceder más que incrementar los incentivos para actuar de forma independiente, la regulación puede tener el efecto contrario. Para verificar este hecho, en la **tabla 7** se presentan los resultados de un análisis adicional realizado en el que se incluyen conjuntamente las variables REGULACIÓN y REPUTACIÓN, junto al término de interacción de ambas (no se muestran los resultados del resto de variables de control).

Tabla 7. **Regresión logística con variables regulación, reputación y su interacción**

Variables	Coefficient (β)	p-value
Regulación	–0.218	0.854
Reputación	8.675	0.000
Regulación * Reputación	–2.948	0.017

Los resultados obtenidos ponen de relieve que la variable REGULACIÓN no resulta significativa en el modelo estimado. Por el contrario la variable REPUTACIÓN capta en este modelo con término de interacción el efecto en la independencia de la dinámica competitiva en la independencia del auditor en el periodo previo a la emisión de la Ley Financiera. El signo positivo y significativamente distinto de 0, señala que aun en ausencia de una fuerte regulación de la independencia, el mercado genera suficientes estímulos para que los auditores actúen de forma independiente. Por el contrario, el signo negativo y significativo del término de interacción está revelando que los estímulos de mercado para preservar la independencia se hacen menos importantes en un contexto de una fuerte regulación de la independencia, por lo que la emisión de la Ley Financiera no solo no incrementa los incentivos para actuar de forma independiente, sino que por el contrario al reducir la importancia de la reputación como variable base de la competencia en el mercado, ha podido disminuir la actitud independiente de los auditores.

Por otra parte, hemos tratado de verificar si los resultados obtenidos están afectados por el cambio en las condiciones financieras de las empresas entre ambos periodos analizados, es decir, antes y después de la emisión de la Ley Financiera. En efecto, si la condición económica general de las empresas es peor antes de la emisión de la ley, es probable que las empresas reciban un mayor número de informes cualificados, con independencia del entorno regulatorio particular. Al objeto de determinar si los cambios detectados en la recepción de informes cualificados por gestión continuada entre ambos periodos están explicados por el cambio en la situación financiera de las empresas, hemos utilizado un procedimiento ideado por Francis y Krihsnan (2002).

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

Estos autores argumentan que la probabilidad de recibir un informe cualificado depende de las características financieras de las empresas, es decir, de su perfil de riesgo financiero (lo que denotan como X) y por la valoración que hace el auditor de estas características, es decir, por la estrategia de evaluación de evidencia y emisión de informes seguida por el auditor (denotado por β). De esta forma, la diferencia en la propensión de emisión de informes entre dos periodos determinados puede deberse a cambios en el perfil de riesgo de la empresa y/o a cambios en la estrategia de evaluación del auditor. Siguiendo este razonamiento, la probabilidad de recibir un informe cualificado puede expresarse formalmente de la siguiente manera:

$$P(GC = 1) = F(Xit, \beta t)$$

Donde:

- Xit: Perfil de riesgo de la empresa i en el periodo t.
- βt: Estrategia de valoración del auditor para el periodo t.
- F(): Función de distribución de una variable logística.

Siguiendo a Francis y Krihsnan (2002) el cambio en la probabilidad estimada de recibir un informe cualificado entre el periodo previo a la emisión de la Ley Financiera y con posterioridad a esta puede quedar expresado en los siguientes términos:

$$\Delta P = P(X \text{ Ley Financiera}, \beta \text{ Ley Financiera}) - P(X \text{ No Ley Financiera}, \beta \text{ No Ley Financiera}) \quad \textbf{(Ecuación 3)}$$

Para determinar si los cambios (ΔP) son atribuibles a cambios en las características financieras de la empresa o a cambios en la estrategia de evaluación del auditor, incluiremos en la ecuación 3 el término P(X Ley Financiera, β No Ley Financiera), término este que determina la probabilidad de recibir un informe cualificado por gestión continuada en el periodo posterior a la emisión de la Ley Financiera dada las características financieras de las empresas para este periodo, si se aplicara la estrategia de evaluación del auditor para el periodo en el que dicha ley no había sido emitida. Entonces, el cambio en la probabilidad de recibir un informe cualificado por gestión continuada puede ser descompuesto como sigue:

$$\Delta P = [P(X \text{ Ley Financiera}, \beta \text{ Ley Financiera}) - P(X \text{ Ley Financiera}, \beta \text{ No Ley Financiera})] + [P(X \text{ Ley Financiera}, \beta \text{ No Ley Financiera}) - P(X \text{ No Ley Financiera}, \beta \text{ No Ley Financiera})] \quad \textbf{(Ecuación 4)}$$

El primer término de la parte derecha de la ecuación ([P(X Ley Financiera, β Ley Financiera) – P(X Ley Financiera, β No Ley Financiera)]) refleja el cambio medio en la probabilidad de recibir un informe cualificado por gestión continuada debido al cambio en las estrategias de evaluación del auditor entre los dos periodos sometidos a estudio, cuando las características financieras de las empresas son fijadas en el periodo tras la emisión de la Ley Financiera. Es decir,

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

este término captura el efecto de los cambios en la estrategia de evaluación del auditor entre el periodo sin ley y con ley. El segundo término de la parte derecha de la ecuación ([P(X Ley Financiera, β No Ley Financiera) – P(X No Ley Financiera, β No Ley Financiera)]) refleja el cambio en la probabilidad de recibir un informe cualificado por gestión continuada debido a cambios en las características financieras de las empresas, cuando las estrategias de evaluación del auditor quedan fijadas en el periodo sin Ley Financiera.

Para realizar estos cálculos, hemos estimado el modelo de la ecuación 1 separadamente para cada periodo. Los resultados que se obtienen son utilizados para calcular las probabilidades medias requeridas para construir los cambios en la probabilidad media de la ecuación 4. Una vez realizado estos cálculos hemos utilizado un test de diferencia de medias al objeto de contrastar cuál de los dos componentes, cambios en la condición financiera y/o cambio en las estrategias de evaluación, explica los cambios en la probabilidad de recibir un informe cualificado entre el periodo sin Ley Financiera y el periodo posterior a la emisión de la misma. Los resultados obtenidos se muestran en la **tabla 8**.

Tabla 8. **Cambios en la probabilidad media de recibir un informe cualificado por gestión continuada entre el periodo previo a la emisión de la Ley Financiera y el posterior**

	Cambio en la probabilidad de recibir un informe cualificado		Componente debido al cambio en la condición financiera de la empresa		Componente debido al cambio en la estrategia de evaluación del auditor	
Periodo	Cambio en la probabilidad media (%)	Estadístico (probabilidad)	Cambio en la probabilidad media (%)	Estadístico (probabilidad)	Cambio en la probabilidad media (%)	Estadístico (probabilidad)
Sin Ley Financiera frente a con Ley Financiera	–0,6	1,280 (0,123)	–0,3	1,445 (0,141)	–0,3	0,408 (0,684)

El incremento en la probabilidad de recibir un informe cualificado entre los dos periodos es de –0,6 %. Es decir, la probabilidad de recibir un informe cualificado es mayor en el periodo sin Ley Financiera, siendo la diferencia entre ambos periodos no significativa desde el punto de vista estadístico. La descomposición de este incremento en los dos factores que pretenden ser estudiados, también queda reflejado en la **tabla 8**. Como puede observarse la reducción en la probabilidad de una empresa de recibir un informe cualificado por gestión continuada es causado por una disminución no significativa de un 0,3 % en la estrategia de evaluación del auditor entre los dos periodos, determinando por tanto que en el periodo posterior a la emisión de la Ley Financiera los auditores no actúan de forma más conservadora, y por una reducción no significativa en las condiciones financieras de las empresas de un 0,3 % entre ambos periodos. Por tanto, estos resultados confirman los ya alcanzados de que la Ley Financiera no parece haber ejercido efecto alguno en el comportamiento del auditor.

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

5.4. ANÁLISIS DE SENSIBILIDAD DE LOS RESULTADOS

Al objeto de analizar la robustez de los resultados obtenidos, hemos realizado una serie de pruebas adicionales para verificar si las conclusiones obtenidas están afectadas por factores como la composición de la muestra, la especificación de determinadas variables y el tratamiento estadístico de los datos.

El primer análisis de robustez contrasta si los resultados obtenidos se ven afectados por la composición de la muestra. En efecto, como señalábamos anteriormente el diseño experimental desarrollado en este estudio se basa en la selección de una muestra de empresas que presenten síntomas observables de deterioro financiero, lo que las hace, en primera instancia, merecedoras de la recepción de un informe cualificado. Al objeto de verificar si la selección de la muestra afecta a los resultados obtenidos, hemos estimado nuevamente los modelos de la ecuación 1 y 2 para la muestra total de 2.806 observaciones/año, con independencia de que no muestren signos de deterioro financiero. Los resultados obtenidos (no tabulados) resultan similares, es decir, la variable REGULACIÓN sigue sin ser significativa, mientras que la variable REPUTACIÓN adquiere significado estadístico.

El segundo análisis adicional contrasta si los resultados obtenidos se ven afectados por la existencia en la muestra de cambios de auditor. La existencia de determinadas empresas que han cambiado de auditor puede afectar a las conclusiones que se obtienen de nuestro estudio debido a que estas empresas pueden estar desarrollando una estrategia de compra de opinión, es decir, realizar cambios de auditor al objeto de mejorar su opinión en ejercicios posteriores al cambio. Para verificar si estas observaciones están afectando de manera muy significativa los resultados de este estudio, hemos eliminado todos los cambios de auditor de nuestra muestra, en concreto 62 cambios voluntarios de auditor. Estimado los modelos para la muestra sin cambios de auditor, se obtienen los mismos resultados por lo que nuestras conclusiones no vienen afectadas por la existencia de cambios de auditor.

El tercer análisis adicional realizado considera la sensibilidad de los resultados obtenidos al punto de corte que diferencia el periodo antes de emisión de la Ley Financiera y el periodo posterior a la emisión de dicha ley. Diferentes estudios que han analizado el efecto de cambios de medidas de regulación en el comportamiento del auditor han señalado la importancia que tiene el periodo de transición (Geiger y Raghunandan, 2002). En primer lugar, la emisión de la Ley Financiera pudo ser anticipada por los auditores alterando su estrategia de evaluación con anterioridad a la emisión de la misma. En segundo lugar, puede argumentarse igualmente que la estrategia de evaluación de los auditores no cambiará de forma inmediata tras la emisión de la Ley Financiera, requiriendo un periodo de cambio paulatino. Al objeto de verificar estos aspectos, hemos eliminado de la muestra los años más sensibles al periodo de corte, en concreto 2001 y 2002. La estimación de los dos modelos para esta muestra restringida ha deparado resultados similares a los obtenidos originalmente, es decir, la variable REGULACIÓN no resulta significativa, mientras que sí lo es la variable REPUTACIÓN.

En cuarto lugar, hemos comprobado que nuestros resultados no vengan afectados por la existencia de observaciones extremas. Para ello, hemos eliminado el 3 % de los valores más altos

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

y más bajos de la muestra usando para ello la variable ventas. Los resultados que se obtienen son similares a los obtenidos en las **tablas 5 y 6**, por lo que nuestras conclusiones no se ven afectadas por la existencia de observaciones extremas.

El último análisis adicional comprueba si los resultados obtenidos se ven afectados por características no controladas de las empresas que forman nuestra muestra. En efecto, la evidencia obtenida en este trabajo está basada en un modelo de regresión con datos cruzados, el cual asume implícitamente, al estimar únicamente un intercepto, que no existe heterogeneidad no observada entre las empresas (Balgati, 2001). No obstante, la probabilidad de recibir un informe cualificado por gestión continuada puede deberse a características específicas de las empresas no controladas (como puede ser el sector de actividad, la madurez de las empresas, etc.) que pudiera afectar a la consistencia de los resultados obtenidos. Para analizar si los datos obtenidos sufren de algún sesgo de heterogeneidad no observada, hemos estimado el modelo utilizando datos de panel, procedimiento este que permite identificar y medir características no observadas en la probabilidad de una empresa de recibir un informe cualificado por gestión continuada que no hayan sido controlados en el modelo a través de las variables experimentales y las variables de control. En concreto hemos estimado un modelo de regresión logística por el método de efectos fijos controlando el sector y el año, no difiriendo los resultados para las variables REGULACIÓN y REPUTACIÓN de los previos obtenidos del modelo original con datos cruzados. Nuestros resultados son, por tanto, robustos y no están afectados por la heterogeneidad no controlada.

6. CONCLUSIONES

En los últimos años hemos asistido a una importante serie de escándalos financieros que han contribuido de manera importante a la pérdida de confianza de los inversores en el mercado financiero, donde la baja calidad de la información financiera que las empresas divulgan, unida a la aparente incapacidad de la auditoría para reducir las conductas de oportunismo informativo de las empresas, han sido considerados como dos de los principales factores explicativos de la pérdida de confianza en los mercados financieros. Ante esta situación, un número importante de países, entre los que se encuentra España, han emitido normas en las que se ha tratado de reforzar la regulación de la auditoría, y en particular la independencia con la que el auditor debe actuar frente a las empresas (véanse por ejemplo, SOX; Ley Financiera, 2002).

En nuestro país este proceso de reformas en torno a la independencia de la auditoría fue acometido inicialmente en la Ley Financiera emitida en 2002, la cual propuso un modelo de regulación particular que ha sido posteriormente ratificado en 2010 y 2015 por la emisión de la nueva Ley de Auditoría. En dicho modelo de regulación, asumiendo la existencia de un potencial riesgo para la independencia proveniente de la dependencia económica que el auditor puede tener de un cliente, se introduce una serie de salvaguardas con objeto reducir el nivel de las cuasirrentas que los auditores pueden obtener de un mismo cliente. Se trata, por tanto, de alterar la estructura de incentivos económicos fundamentalmente a través de la reducción de la concentración de

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

honorarios, la limitación de servicios adicionales que pueden ser prestados a un mismo cliente conjuntamente a la auditoría y la reducción de la duración temporal de la relación contractual.

Este modelo de regulación de la independencia no ha recibido el apoyo unánime de la doctrina a nivel internacional, cuestionándose tanto su eficacia como su necesidad. En primer lugar, se ha señalado que las medidas propuestas fueron rápidas respuestas legislativas que los organismos reguladores emitieron con cierto oportunismo regulatorio al objeto de restaurar la confianza de los mercados financieros, los cuales se habían visto gravemente dañados por los casos de fraude empresarial en los que la auditoría se ha visto implicada. En segundo lugar, y motivado en gran medida por lo anterior, en la literatura especializada se argumentó que el legislador no prestó suficiente atención a los posibles efectos negativos (externalidades) que sobre la eficiencia de la auditoría puede generar cualquier iniciativa reguladora, dado que estas pueden tener efectos negativos al producir la destrucción del conocimiento específico que los auditores pueden obtener de sus clientes. En este sentido, dado que la regulación no resulta a coste nulo, la justificación de esta no estriba únicamente en los potenciales beneficios que la misma puede deparar, sino que es necesario que estos beneficios superen a los costes que pueden producirse, lo cual convierte la eficiencia de la regulación de la independencia en una cuestión que requiere de un análisis empírico. Este ha sido el primer objetivo de nuestro estudio, en el que hemos obtenido evidencia empírica de que la Ley Financiera no ha propuesto medidas eficientes para regular la independencia de la auditoría.

Por otra parte, estas medidas de regulación de la independencia también fueron cuestionadas por ser consideradas innecesarias, debido a que el propio mercado de auditoría, y en particular la necesidad de los auditores de preservar la reputación, genera una poderosa salvaguarda de la independencia. En este sentido, en este estudio hemos obtenido evidencia que revela que la dinámica de la competencia en el mercado de auditoría genera importantes estímulos para que los auditores actúen de forma independiente frente a sus clientes, haciendo por tanto innecesaria la introducción de estrictas medidas tendentes a limitar el nivel de las rentas económicas que los auditores obtienen de sus clientes.

Las conclusiones alcanzadas en este estudio tienen claras implicaciones para el regulador, según las cuales más que introducir medidas de intervención y limitación de la libre contratación entre auditor y auditado debiera estimular la competencia en el mercado de auditoría. No obstante, estas conclusiones deben quedar limitadas por otras dos cuestiones. La primera de ellas es que cuando se regula la independencia de la auditoría se han de tratar dos dimensiones implícitas en la misma, cuales son la independencia real y la apariencia de independencia. Nuestro estudio ha tratado de analizar la independencia real de una muestra de auditores en España, poniendo nuestros resultados de manifiesto que esta independencia no parece mejorar con la emisión de la regulación limitativa de las rentas económicas, y que el mercado por el contrario sí genera suficientes estímulos para que los auditores mantengan su independencia frente a los clientes. No obstante, aun cuando las rentas económicas que los auditores obtienen de su cliente pueden no afectar a la independencia real con la que los auditores actúan, sí pueden afectar a la percepción que los terceros hagan de la independencia de los auditores. Dado que probablemente el valor que los terceros hagan de la auditoría puede estar condicionado por la percepción de la independencia, el legislador se encuen-

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

tra con el difícil papel de tener que decidir si un fallo en la apariencia de independencia es causa suficiente para justificar una regulación que impone límites a la libre contratación entre auditores y empresas auditadas. La segunda limitación que puede derivarse de nuestro estudio obedece al diseño empírico utilizado para evaluar la independencia del auditor. El hecho de utilizar un subrogado para evaluar la misma como es la emisión de opiniones cualificadas por gestión continuada, al ser la independencia real inobservable empíricamente, limita obviamente los resultados de nuestro estudio y obliga a que las conclusiones que hemos obtenido hayan de ser tratadas con cautela.

Bibliografía

American Institute of Certified Public Accountants [1978]: *The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations*, Cohen Commission, AICPA, New York.

Arruñada, B. y Paz-Ares, C. [1997]: «Mandatory rotation of company auditors: A critical examination», *International Review of Law and Economics*, vol. 17, págs. 31-61.

Balgati, B. [2001]: *The Econometric Analysis of Panel Data*, 2nd ed. John Wiley & Sons: Chichester.

Carcello, J. V. y Nagy, A. [2004]: «Audit firm tenure and fraudulent financial reporting», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), págs. 55-69.

Craswell, A. T. [1988]: «The association between qualified opinions and auditor switches», *Accounting and Business Research* 19(73), págs. 23-31.

DeAngelo, L. E. [1981a]: «Auditor independence, "low balling", and disclosure regulation», *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, n.º 2, págs. 113-127.

DeAngelo, L. E. [1981b]: «Auditor size and audit quality», *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, n.º 3, págs. 183-199.

DeFond, M. L. y Francis, J. R. [2005]: «Audit Research after Sarbanes-Oxley», *Auditing: A Journal of Practice &Theory*, vol. 24, págs. 5-30.

DeFond, M.; Raghunandan, K. y Subramanyan, K. [2002]: «Do non-audit services fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions», *Journal of Accounting Research*, vol. 40, págs. 1.247-1.274.

Deis, D. R. Jr. y Giroux, G. A. [1992]: «Determinants of audit quality in the public sector», *The Accounting Review*, 67(3), págs. 462-479.

Dye, R. A. [1991]: «Informationally motivated auditor replacement», *Journal of Accounting and Economics*, 14, págs. 347-374.

Francis, J. [2011]: «A Framework for Understanding and Researching Audit Quality», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), págs. 125-152.

Francis, J. R. y Krishnan, J. [2002]: «Evidence on auditor risk-management strategies before and after the Private Securities Litigation Reform Act of 1995», *Asia Pacific Journal of Accounting and Economics*, 9, págs. 135-157.

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

Francis, J. R.; Reichelt, K. y Wang, D. [2005]: «The pricing of national and city specific reputation for Industry expertise in the US audit market», *The Accounting Review*, 80 (enero), págs. 113-136.

Geiger, M.; Raghunandan, K. y Rama, D. V. [1998]: «Costs associated with going-concern modified audit opinions: An analysis of auditor changes, subsequent opinions, and client failures», *Advances in Accounting*, 16, págs. 117-139.

Geiger, M. y Raghunandan, K. [2002]: «Auditor tenure and audit reporting failures». *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), págs. 68-78.

Johnstone, K. M.; Sutton, M. H. y Warfield, T. D. [2001]: «Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis», *Accounting Horizons*, 15(1), págs. 1-18.

Krishnan, J. y Krishnan, J. [1996]: «The role of economic tradeoffs in the audit opinion decision: An empirical analysis», *Journal of Accounting, Auditing, & Finance* 11(4), págs. 565-586.

Lennox, C. S. [2000]: «Do companies successfully engage in opinion-shopping? Evidence from the UK», *Journal of Accounting and Economics*, 29, págs. 321-337.

Mautz, R. K. y Sharaf, H.A. [1961]: *Philosophy of Auditing*, Monograph, n.º 6, Evanston, IL, American Accounting Association, Sarasota.

McKeown, J.; Mutchler, J. y Hopwood, W. [1991]: «Towards an Explanation of Auditor Failure to Modify the Audit Opinions of Bankrupt Companies», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Supplement.

Monterrey, J. y Sánchez-Segura, A. [2007]: «Rotación y dependencia económica de los auditores: sus efectos sobre la calidad del resultado en las compañías cotizadas españolas», *Investigaciones Económicas*, vol. 31, n.º 1, págs. 119-159.

Reynolds, J. K. y Francis, J. R. [2001]: «Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions», *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), págs. 375-400.

Romano, R. [2005]: «The Sarbanes-Oxley Act and the Making of Quack Corporate Governance», *The Yale Law Journal*, vol. 114, págs. 1.521-611.

Simunic, D. y Stein, M. [1987]: *Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues*, The Canadian Certified Accountants' Research Foundations, Vancouver.

Teoh, S. H. [1992]: «Auditor independence, dismissal threats, and the market reaction to auditor switches». *Journal of Accounting Research* 30(1), págs. 1-23.

Wallman, S. M. H. [1996]: «The future of accounting, part III: Reliability and auditor independence». *Accounting Horizons*, 10 (diciembre), págs. 76-97.

Zmijewski, M. [1984]: «Methodological issues related to the estimation of financial distress prediction models». *Journal of Accounting Research* (suplemento), págs. 59-82.

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

CONTABILIDAD

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 (III)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

Profesores del CEF

Extracto

Continuamos 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. En esta ocasión terminamos de analizar lo establecido en el capítulo III sobre los activos y pasivos por impuesto diferido y también los aspectos novedosos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Palabras claves: pasivo por impuesto diferido relacionado con el fondo de comercio, valoración, reserva de capitalización y de nivelación y límites de amortización para los años 2013 y 2014.

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

ACCOUNTING, VALUATION AND PREPARATION STANDARDS OF THE ANNUAL ACCOUNTS FOR THE ACCOUNTING OF INCOME TAX. ORDER OF THE ICAC OF FEBRUARY 9, 2016 (III)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

Abstract

We continue with the analysis of the resolution of February 9, 2016, the Institute of Accounting and Auditing, setting standards and criteria for registration, evaluation and preparation of the annual accounts for income tax accounting develop. This time we finish analyzing the provisions of chapter III on assets and deferred tax liabilities and the novel aspects of the Corporate Income Tax Law.

Keywords: deferred tax liabilities related to goodwill, valuation, capitalization and leveling reserve and limits amortization for the years 2013 and 2014.

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

Sumario

7.2. Reconocimiento de pasivos por impuesto diferido

7.2.1. Pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio

7.2.2. Pasivos por impuesto diferido relacionados con el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios

7.3. Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido

8. Tratamiento de aspectos novedosos de la LIS

8.1. Reserva de capitalización

8.1.1. Tratamiento fiscal

8.1.2. Tratamiento contable

8.2. Reserva de nivelación

8.2.1. Tratamiento fiscal

8.2.2. Tratamiento contable

8.3. Inmovilizados con límite de amortización en los años 2013 y 2014

8.3.1. Tratamiento fiscal

8.3.2. Tratamiento contable

8.4. Contribuyentes acogidos a la actualización de balances de la Ley 16/2012

8.5. Entidades cuyas rentas fuesen objeto de bonificaciones

8.5.1. Tratamiento fiscal

8.5.2. Tratamiento contable

9. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales

9.1. Funcionamiento contable diferencias permanentes negativas

9.2. Funcionamiento contable deducciones

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

7.2. RECONOCIMIENTO DE PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

De acuerdo con el artículo 6 de la resolución, salvo determinadas excepciones, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles que surjan en la sociedad.

Evidentemente, se deberá tener en cuenta, además, que el nacimiento y reversión de estos pasivos se realizará con cargo y abono, respectivamente, a la misma partida que haya recogido la transacción que origina la diferencia temporaria imponible.

Con carácter general, estas transacciones se habrán registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias por lo que la contrapartida del pasivo por impuesto diferido será la cuenta 6301, «Impuesto diferido». Pero si dicha transacción se hubiera registrado como un ingreso imputado directamente en el patrimonio neto, la contrapartida será la cuenta 8301, «Impuesto diferido». En los casos en que la diferencia temporaria imponible surja en una combinación de negocios, los pasivos por impuesto diferido asociados se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido.

EJEMPLO 28

La sociedad MAG ha obtenido, en el ejercicio 20X7, un resultado antes de impuestos de 345.000 euros y a efectos de realizar la liquidación del impuesto sobre sociedades se dispone de la siguiente información:

1. A comienzos del ejercicio adquirió por 100.000 euros un elemento de inmovilizado material mediante un contrato de arrendamiento financiero. Este activo se amortiza utilizando el coeficiente máximo de amortización de tablas que es de un 12 %. Durante el ejercicio se ha pagado un importe de 22.802,32 euros en concepto de recuperación de coste del elemento que es la cuantía fiscalmente deducible.
2. En el mes de abril adquirió en bolsa por 20.000 euros, unas acciones que ha incluido en la cartera de activos financieros disponibles para la venta. El valor razonable de estas acciones al cierre del ejercicio es de 24.000 euros, habiendo registrado este importe como beneficio en el patrimonio neto. Este beneficio tributará cuando se vendan las acciones.

.../...

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

.../...

3. En diciembre ha recibido una subvención de 10.000 euros para la adquisición de una máquina que está en condiciones de funcionamiento a finales del ejercicio 20X7 y que se amortizará con un coeficiente del 10 %.
4. Las deducciones generadas han sido de 3.549,42 euros y las retenciones y pagos a cuenta han ascendido a 70.000 euros.

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. Arrendamiento financiero

Valor contable (100.000 – 12.000)	88.000,00
Base fiscal (100.000 – 22.802,32)	77.197,68
Diferencia temporaria imponible	(10.802,32)

2. Activos financieros disponibles para la venta

Valor contable	24.000
Base fiscal	20.000
Diferencia temporaria imponible	(4.000)

Esta diferencia no supondrá un ajuste en la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio, ya que se ha registrado en el patrimonio neto, y en el cálculo de la base imponible partiremos del resultado contable antes de impuestos.

3. Subvención

Al analizar la base fiscal de los activos y pasivos la resolución advierte de que puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por lo tanto, no figure reconocido como un activo o un pasivo en el balance; en particular, esto podría ocurrir cuando se reconozcan ingresos y gastos cuya tributación y deducibilidad, respectivamente, se producen en un momento posterior a su reconocimiento contable, y cuyo registro no origina el nacimiento o la variación de valor en una diferencia temporaria de otro elemento del balance. En estos casos surgirá una diferencia temporaria de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en la presente resolución.

.../...

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

.../...

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que la propia resolución y la consulta número 3 del BOICAC 105 (NFC058556) indican que el pasivo por impuesto diferido asociado a las subvenciones deberá registrarse, incluso cuando se trate de sociedades deficitarias en las que, en raras ocasiones, se producirá una salida de recursos.

Valor contable	0
Base fiscal	10.000
Diferencia temporaria imponible	(10.000)

Al igual que en el caso de los activos financieros disponibles para la venta, y por los mismos motivos, esta diferencia no supondrá un ajuste en la liquidación del impuesto sobre sociedades.

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	345.000,00
± Ajustes	
Arrendamiento financiero	(10.802,32)
Base imponible	334.197,68
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	83.549,42
Deducciones y bonificaciones	(3.549,42)
Cuota líquida	80.000,00
Retenciones y pagos a cuenta	70.000,00
Cuota diferencial	10.000,00

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	80.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		70.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.000

.../...

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

.../...

Por el impuesto diferido:

- Arrendamiento financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.700,58	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (10.802,32 × 25 %)		2.700,58

- Activos financieros disponibles para la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (4.000 × 25 %)		1.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	1.000	
8301	Impuesto diferido		1.000

- Subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (10.000 × 25 %)		2.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	2.500	
8301	Impuesto diferido		2.500

.../...

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

.../...

En los ejercicios en que se amortice el elemento financiado con la subvención, se producirá la transferencia de la misma a la cuenta de pérdidas y ganancias por un importe de 1.000 euros anuales (10.000 × 10 %), realizándose la tributación por el importe transferido, lo que supondrá la disminución del pasivo por impuesto diferido.

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (1.000 × 25 %)	250	
8301	Impuesto diferido		250

7.2.1. Pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio

Una de las excepciones al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido lo constituye la diferencia temporaria imponible que surja por el reconocimiento inicial de un fondo de comercio.

Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial. Por lo tanto, cuando la legislación tributaria establezca la deducibilidad de las pérdidas por deterioro del fondo de comercio o de la amortización sistemática, independientemente de la imputación contable, si en periodos posteriores surgen diferencias temporarias imponibles, los pasivos por impuesto diferido se reconocen en relación con esta parte del fondo de comercio.

EJEMPLO 29

Efectuar la anotación contable que realizará Alvia para contabilizar en el ejercicio 20X3 la adquisición de los elementos patrimoniales de la sociedad Talgo, teniendo en cuenta su efecto impositivo.

	Valores contables	Valores razonables
Construcciones	2.000	5.000
Propiedad industrial	1.000	3.000

.../...

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

.../...

El patrimonio adquirido constituye un negocio.

La contraprestación entregada por Alvia para realizar la adquisición son acciones de su capital con un valor nominal de 5.000 euros y valor razonable de 10.000 euros.

La operación de adquisición no tributa, y los elementos adquiridos mantienen como base fiscal la base previa. La base fiscal de estos elementos coincide con el valor contable de los elementos antes de la operación. Si en la operación se pone de manifiesto fondo de comercio, este no es deducible.

El tipo de gravamen es del 25 %.

(**Nota:** Caso propuesto en el segundo ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Técnico de Hacienda de la convocatoria de 2011. En el momento de realizarse el examen el tipo de gravamen era del 30 %).

Solución

De acuerdo con la norma de registro y valoración 19.ª del PGC, donde se regulan las combinaciones de negocios, la sociedad adquirente registrará y valorará los activos adquiridos y pasivos asumidos del negocio adquirido por su valor razonable. No obstante, los activos y pasivos por impuesto diferido se reconocerán al tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión sin que deban ser descontados.

La diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos será el fondo de comercio o, en su caso, la diferencia negativa de combinación.

Construcciones

Valor contable	5.000
Base fiscal	2.000
Diferencia temporaria imponible	(3.000)

Esta diferencia originará el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido de 750 (3.000 × 25 %).

Propiedad industrial

Valor contable	3.000
Base fiscal	1.000
Diferencia temporaria imponible	(2.000)

De la misma forma, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por 500 (2.000 × 25 %)

.../...

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

.../...

Determinación del fondo de comercio o de la diferencia negativa de combinación

Coste de la combinación		10.000
Valor de activos identificados y pasivos asumidos		6.750
Construcciones	5.000	
Propiedad industrial	3.000	
Pasivos por diferencias temporarias imponibles	(1.250)	
Fondo de comercio		3.250

Pese a que la base fiscal del fondo de comercio es nula, no se registrará el pasivo por impuesto diferido, ya que surge en el momento del reconocimiento inicial.

Este fondo de comercio será objeto de amortización contable en los ejercicios siguientes, por lo que se producirá la reversión de esta diferencia, que tampoco será contabilizada.

Anotaciones contables

Por la recepción de los activos y pasivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	5.000	
203	Propiedad industrial	3.000	
204	Fondo de comercio	3.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.250
5530	Socios de sociedad disuelta		10.000

Por la entrega de las acciones a los socios de la sociedad adquirida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	10.000	
100	Capital social		5.000
110	Prima de emisión o asunción		5.000

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

EJEMPLO 30

La sociedad MAG ha adquirido a principios de 20X7 el 100 % de las acciones de la sociedad AMC. El coste de las acciones ha ascendido a 3.500.000 euros, cuando el valor de los elementos de la sociedad AMC era de 3.100.000 euros, correspondiendo la diferencia al fondo de comercio.

Este fondo de comercio tiene la consideración de fiscalmente deducible por veintavas partes.

El resultado antes de impuestos que ha obtenido MAG en el ejercicio 20X7 ha sido de 320.000 euros, ha generado derecho a deducciones por 10.000 euros y las retenciones y pagos a cuenta han sido de 60.000 euros.

Se pide:

Liquidar y contabilizar el impuesto sobre sociedades de 20X7 si el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

El fondo de comercio pagado por MAG en la adquisición de las acciones será de 400.000 euros (3.500.000 − 3.100.000). La sociedad se podrá deducir 20.000 euros anuales (400.000/20) que supondrán un ajuste en la liquidación del impuesto sobre sociedades al no registrarse contablemente amortización por estar implícito el fondo de comercio en el coste de las acciones.

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	320.000
± Ajustes	
Fondo de comercio	(20.000)
Base imponible	300.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	75.000
Deducciones y bonificaciones	(10.000)
Cuota líquida	65.000
Retenciones y pagos a cuenta	(60.000)
Cuota diferencial	5.000

Anotaciones contables .../...

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

.../...

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	65.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		60.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		5.000

Por el impuesto diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	5.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (20.000 × 25 %)		5.000

7.2.2. Pasivos por impuesto diferido relacionados con el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios

La segunda de las excepciones en el registro de pasivos por impuesto diferido la constituye 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. Además, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el pasivo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el activo).

Adicionalmente, se establece que, a estos exclusivos efectos, las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio. Sin embargo, cuando el elemento se adquiera entregando a cambio instrumentos de patrimonio propio, la aplicación de esta dispensa en ningún caso puede originar un incremento en el patrimonio neto de la sociedad por un importe superior al valor razonable del elemento patrimonial, una vez deducido el efecto fiscal.

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

EJEMPLO 31

La sociedad MAG absorbe a la sociedad AMC cuyos únicos activos son unos terrenos que figuran en la contabilidad de AMC por su valor de adquisición 100.000 euros. Su valor razonable es de 180.000 euros y la sociedad MAG entrega a los socios de AMC 10.000 acciones de 10 euros de valor nominal.

Se pide:

Registrar la adquisición de la sociedad AMC en los libros de MAG, suponiendo que la operación se acoge al régimen especial de fusiones y que el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

La operación planteada no constituye una combinación de negocios ya que los elementos adquiridos no tienen la consideración de negocio. Para la valoración de los activos adquiridos será de aplicación la norma de valoración 2.ª del PGC por lo que los terrenos adquiridos deberán valorarse por su valor razonable (180.000).

Fiscalmente, al acogerse al régimen especial de fusiones, los terrenos serán valorados por su valor contable previo en los libros de AMC (100.000).

En esta operación surgirá, por tanto, un pasivo por diferencias temporarias imponibles que, en aplicación de la excepción prevista por la resolución (los terrenos se adquieren a cambio de instrumentos de patrimonio propio), no será registrado por la sociedad absorbente, sino que esta registrará una disminución en el valor de los activos adquiridos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales ..... [180.000 – (80.000 × 25 %)]	160.000	
5530	Socios de sociedad disuelta		160.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	160.000	
100	Capital social (10.000 × 10)		100.000
110	Prima de emisión o asunción		60.000

Los cambios que se pudieran producir, posteriormente en el importe de la diferencia temporaria, por ejemplo si los terrenos se deterioraran, tampoco serían objeto de registro.

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

EJEMPLO 32

La sociedad AMC realiza una ampliación de capital de 80.000 acciones de 15 euros de valor nominal para recibir 180.000 acciones de MAG cuyo valor razonable, establecido por un experto independiente, es de 2.000.000 de euros. Estas acciones están valoradas en los libros de la sociedad aportante por 1.500.000 euros y constituyen el 90 % del capital de la sociedad MAG.

La operación se acoge al régimen especial previsto por la legislación fiscal para los canjes de valores.

Se pide:

Contabilizar la operación en los libros de la sociedad AMC si el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

La sociedad AMC deberá valorar las acciones recibidas por su coste, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada. Teniendo en cuenta que las aportaciones no dinerarias deben ser valoradas por un experto independiente y que su valor se ha fijado en 2.000.000 de euros, será este el importe por el que deberán valorarse las acciones.

No obstante, dado que la base fiscal de las mismas es de 1.500.000 euros, y que el pasivo por impuesto diferido asociado no será registrado contablemente, AMC valorará las acciones en 1.875.000 euros (2.000.000 − 500.000 × 25 %), siendo también el importe del incremento de fondos propios.

Por la emisión de acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	1.875.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.875.000

Por la entrega de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	1.875.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		1.875.000

.../...

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

.../...

Por la inscripción de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.875.000	
100	Capital social (80.000 × 15)		1.200.000
110	Prima de emisión o asunción		675.000

7.3. VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

El artículo 7 de la resolución, que reproduce el apartado 3 de la norma de valoración 13.ª del PGC, establece lo siguiente, respecto a la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido:

> «1. Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.
>
> […]
>
> 6. En su caso, la modificación de la legislación tributaria –en especial la modificación de los tipos de gravamen– y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.
>
> 7. Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados».

EJEMPLO 33

La sociedad MAG tiene reconocidos en su contabilidad, a comienzos del ejercicio 20X7, los activos y pasivos y por impuesto diferido que se derivan de las siguientes operaciones:

1. A comienzos de 20X5 adquirió por 30.000 euros un elemento de inmovilizado material que se amortiza utilizando un coeficiente del 20 %. Fiscalmente, el elemento

.../...

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

.../...

goza de libertad de amortización y la sociedad decidió deducírselo íntegramente en ejercicio 20X6.

2. En ejercicio 20X6 registró un deterioro de 10.000 euros relacionado con una inversión en una empresa del grupo. El coste de las participaciones ascendió a 110.000 euros.
3. En el mismo ejercicio 20X6 obtuvo una base imponible negativa de 20.000 euros.
4. Tiene una inversión en acciones clasificadas como activos financieros disponibles para la venta cuyo valor inicial fue de 25.000 euros y que, al cierre de 20X6, tenía un valor razonable de 32.000 euros.

El resultado antes de impuestos del ejercicio 20X7 ha sido de 78.000 euros, y se dispone de la siguiente información para la liquidación del impuesto sobre sociedades:

1. Se ha registrado la amortización correspondiente al inmovilizado material adquirido en el ejercicio anterior.
2. El deterioro de las participaciones en la empresa del grupo se ha incrementado en 3.000 euros.
3. Decide compensar 15.000 euros de base imponible negativa.
4. Al cierre del ejercicio el valor razonable de las acciones disponibles para la venta es de 30.000 euros.
5. Las deducciones generadas en el ejercicio han sido de 6.300 euros y tienen como límite el 35 % de la cuota íntegra.
6. Las retenciones y pagos a cuenta son 20.000 euros.
7. El tipo de gravamen es del 25 %, si bien se ha aprobado una modificación del mismo a partir de 20X8, cuando pasará a ser del 28 %.

Se pide:

Registrar las operaciones relativas al impuesto sobre sociedades del año 20X7.

Solución

1. Inmovilizado adquirido a principios de 20X5

Amortización contabilizada ..... (30.000 × 20 % × 2 = 12.000 → Valor contable = 30.000 − 12.000)	18.000
Amortización deducida (30.000 → Base fiscal = 30.000 − 30.000)	0
Diferencia temporaria imponible	(18.000)

.../...

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

.../...

La sociedad tendrá registrado un pasivo por diferencias temporarias imponibles de 4.500 (18.000 × 25 %)

En ejercicio 20X7 se habrá contabilizado una amortización de 6.000 (30.000 × 20 %), que no tendrá la consideración de fiscalmente deducible.

La situación al final del ejercicio será:

Valor contable (18.000 – 6.000)	12.000
Base fiscal	0
Diferencia temporaria imponible al cierre	(12.000)
Diferencia temporaria imponible al inicio	(18.000)
Reversión	6.000

2. Participaciones en empresas del grupo

Valor contable (110.000 – 10.000)	100.000
Base fiscal	110.000
Diferencia temporaria deducible	10.000

Tendrá registrado un activo por diferencias temporarias deducibles de 2.500 (10.000 × × 25 %)

En el ejercicio 20X7 se ha incrementado el deterioro en 3.000 euros, quedando la situación siguiente:

Valor contable (100.000 – 3.000)	97.000
Base fiscal	110.000
Diferencia temporaria deducible al cierre	13.000
Diferencia temporaria deducible al inicio	10.000
Incremento	3.000

3. Base imponible negativa

Figurará registrado un crédito por pérdidas a compensar de 5.000 (20.000 × 25 %).

La sociedad ha decidido compensar 15.000 euros de base en el ejercicio actual para poder aplicar íntegramente las deducciones a que tiene derecho.

.../...

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

.../...

4. Acciones disponibles para la venta

Valor contable (25.000 + 7.000)	32.000
Base fiscal	25.000
Diferencia temporaria imponible	(7.000)

Figurará registrado un pasivo por diferencias temporarias imponibles de 1.750 (7.000 × × 25 %)

En el ejercicio 20X7 se ha producido una disminución en el valor razonable de las acciones, habiéndose registrado una pérdida en el patrimonio neto de 2.000 euros.

Valor contable (32.000 – 2.000)	30.000
Base fiscal	25.000
Diferencia temporaria imponible al cierre	(5.000)
Diferencia temporaria imponible al inicio	(7.000)
Reversión	2.000

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	78.000
± Ajustes	
Diferencia temporaria imponible por amortización (reversión)	6.000
Diferencia temporaria deducible por deterioro	3.000
Resultado fiscal del ejercicio	87.000
Compensación de bases imponibles negativas	(15.000)
Base imponible	72.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	18.000
Deducciones y bonificaciones	(6.300)
Cuota líquida	11.700
Retenciones y pagos a cuenta	(20.000)
Cuota diferencial	(8.300)

.../...

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

.../...

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	11.700	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	8.300	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000

Por el impuesto diferido:

- Inmovilizado material adquirido en 20X5

Por la reversión de una parte de la diferencia temporaria imponible. Evidentemente, esta reversión se produce al tipo de gravamen vigente en el ejercicio actual (25 %) que es al que se cancela el pasivo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (6.000 × 25 %)	1.500	
6301	Impuesto diferido		1.500

Tras la reversión de este pasivo por impuesto diferido, la base de la diferencia que subsiste es de 12.000 euros, debiéndose ajustar el pasivo remanente al nuevo tipo de gravamen aprobado por la autoridad fiscal para los ejercicios siguientes. El incremento será de un 3 % que es el aumento que se produce en el tipo de gravamen.

Código	Cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios ..... (12.000 × 3 %)	360	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		360

- Participaciones en empresas del grupo

Por el incremento de la diferencia temporaria deducible. Dado que, al cierre del ejercicio, es conocida la modificación del tipo de gravamen, el activo que surge como con-

.../...

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

.../...

secuencia deberá ser registrado al tipo del 28 % que es el esperado en el momento de su reversión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ..... (3.000 × 28 %)	840	
6301	Impuesto diferido		840

Adicionalmente, el activo surgido en ejercicios anteriores también deberá ser ajustado al nuevo tipo de gravamen esperado cuando se produzca su recuperación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ..... (10.000 × 3 %)	300	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		300

- Base imponible negativa

Por la compensación realizada en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.750	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ..... (15.000 × 25 %)		3.750

El crédito correspondiente a la base negativa no compensada en el ejercicio también se ajustará al nuevo tipo de gravamen que existirá cuando se compense.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ..... (5.000 × 3 %)	150	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		150

.../...

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

.../...

- Acciones calificadas como disponibles para la venta

Por la disminución de la diferencia temporaria imponible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (2.000 × 25 %)	500	
8301	Impuesto diferido		500

Por el ajuste, al nuevo tipo de gravamen, de la diferencia subsistente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
833	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	150	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (5.000 × 3 %)		150

También regula el artículo 7 de la resolución aquellos casos en que la legislación tributaria prevea una tarifa del impuesto sobre beneficios con distintos tipos de gravamen. Para estos casos dispone que los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán utilizando el tipo medio de gravamen esperado para el momento de la reversión.

El tipo de gravamen medio esperado en el ejercicio de reversión es el resultado de dividir la cuota íntegra esperada por la base imponible esperada para dicho ejercicio. En la determinación de la base imponible esperada se incluirán los activos y pasivos que revertirán en el ejercicio, teniendo en cuenta la forma en que racionalmente se prevean recuperar, así como los activos y pasivos que se esperen reconocer. La cuota íntegra esperada será el resultado de aplicar a la base imponible esperada los diferentes tipos de gravamen esperados.

No obstante lo anterior, cuando de conformidad con el principio de importancia relativa, el efecto del cálculo del tipo de gravamen esperado en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido no sea relevante cuantitativa o cualitativamente, o el conjunto de estimaciones a realizar introduzcan un alto grado de incertidumbre, se podrán valorar dichos activos y pasivos utilizando el tipo medio de gravamen del ejercicio en que se reconocen.

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

EJEMPLO 34

La sociedad MAG ha tenido en el ejercicio 20X7 un resultado antes de impuestos de 350.000 euros. A efectos de liquidar el impuesto sobre sociedades se dispone de la siguiente información:

1. Ha realizado una venta a plazos por la que ha obtenido un beneficio de 15.000 euros, si bien el cobro del importe de venta se realizará íntegramente en el ejercicio 20X8. La sociedad ha decidido integrar el beneficio en el ejercicio del cobro.
2. Ha registrado un deterioro de 25.000 euros en una participación en una empresa del grupo. El coste de la participación fue de 225.000 euros. La sociedad, a día de hoy, no se plantea la venta de esta participación y, aunque no espera grandes variaciones en el importe recuperable de la misma a corto plazo, tampoco considera que se pueda hacer una estimación fiable sobre el momento de su recuperación.
3. Las deducciones generadas en el ejercicio han ascendido a 8.000 euros y ha realizado pagos a cuenta por 70.000 euros.
4. De acuerdo con la legislación fiscal, la sociedad tributa a un tipo de gravamen del 25 % por los primeros 100.000 euros de base imponible y al 30 % por el exceso.
5. La base imponible esperada por la sociedad para el año 20X8, teniendo en cuenta los activos y pasivos que revertirán y aquellos que serán reconocidos, es de 300.000 euros.

Se pide:

Liquidar y contabilizar el impuesto sobre sociedades de 20X7.

Solución

1. Venta a plazos

Dado que la sociedad se ha acogido a la opción de tributación en el ejercicio en que se cobre el crédito derivado de la venta a plazos, surgirá una diferencia temporaria imponible igual al importe del beneficio contabilizado (15.000).

2. Participaciones en empresas del grupo

Valor contable (225.000 – 25.000)	200.000
Base fiscal	225.000
Diferencia temporaria deducible	25.000

.../...

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

.../...

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos		350.000
± Ajustes		
Diferencia temporaria imponible venta a plazos		(15.000)
Diferencia temporaria deducible deterioro		25.000
Base imponible		360.000
Tipo de gravamen		
• 25 % × 100.000	25.000	
• 30 % × 260.000	78.000	
Cuota íntegra		103.000
Deducciones y bonificaciones		(8.000)
Cuota líquida		95.000
Retenciones y pagos a cuenta		(70.000)
Cuota diferencial		25.000

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	95.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		70.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		25.000

Por el impuesto diferido:

- Venta a plazos.

La sociedad ha calculado de manera fiable que, en el ejercicio 20X8, en el que revertirá la diferencia temporaria imponible, la base imponible ascenderá a 300.000 euros. De acuerdo con esta estimación, la cuota íntegra de ese ejercicio ascenderá a:

.../...

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

.../...

25 % × 100.000	25.000
30 % × 200.000	60.000
Cuota íntegra	85.000

De acuerdo con esta cuota íntegra, el tipo de gravamen para el ejercicio 20X8 será: 85.000/300.000 × 100 = 28,33 %. Este tipo de gravamen será el que utilice la sociedad para registrar el pasivo por impuesto diferido originado por la operación de venta a plazos.

También deberían ajustarse a este tipo de gravamen, en caso de que existieran, aquellos activos y pasivos reconocidos en ejercicios anteriores y que se espera que reviertan en 20X8, si hubiera habido modificaciones en las estimaciones realizadas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (15.000 × 28,33 %)		4.250

- Deterioro de participaciones en empresas del grupo

Para el registro contable del activo por impuesto diferido derivado de esta operación, debido al grado de incertidumbre que rodea a la inversión, no se puede hacer una estimación fiable del tipo de gravamen esperado en el momento de su recuperación, por lo que el registro contable se realizará al tipo de gravamen del propio ejercicio 20X7. Todo ello, entendiendo que el activo cumple los requisitos del artículo 5 para su reconocimiento contable.

El tipo de gravamen de 20X7 resulta ser: 103.000/360.000 × 100 = 28,61 %

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ..... (25.000 × 28,61 %)	7.152,78	
6301	Impuesto diferido		7.152,78

Por último, cabe indicar que la normativa fiscal puede establecer que, dependiendo de la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo) o de la vinculación de la tributación de las ganancias fiscales a la distribución o no de dividendos, se vean afectadas alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

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

a) El tipo de gravamen a aplicar.

b) La base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

EJEMPLO 35

La sociedad AMC adquirió una máquina mediante una operación de permuta que se calificó contablemente como no comercial. El valor por el que figura en libros dicha máquina es de 300.000 euros siendo su valor fiscal de 400.000 euros. La normativa fiscal dispone para los elementos del inmovilizado que si se venden el resultado que pudiera resultar del mismo tributaría al 20 %, mientras que en otro caso el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

Dado que el valor fiscal del activo es superior a su valor contable procede reconocer un activo por impuesto diferido.

Respecto a la valoración del mismo, depende de las intenciones que tenga la empresa respecto a la realización del elemento del inmovilizado de tal forma que:

a) Si la entidad prevé vender el activo reconocerá el activo por impuesto diferido por importe 20.000 (20 % × 100.000).

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	20.000	
6301	Impuesto diferido		20.000

b) Si la entidad prevé mantener el activo para su utilización reconocerá el activo por impuesto diferido por importe de 25.000 (25 % × 100.000).

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	25.000	
6301	Impuesto diferido		25.000

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

8. TRATAMIENTO DE ASPECTOS NOVEDOSOS DE LA LIS

8.1. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

8.1.1. Tratamiento fiscal

a) Ámbito de aplicación (art. 25.1 LIS):

Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 (tipo general del 25 % también las empresas de reducida dimensión, y tipo del 30 %).

b) Importe de la reducción (art. 25.1 LIS):

10 % del importe del incremento de sus fondos propios.

Límite: 10 % de la base imponible positiva del periodo impositivo previo a esta reducción y a la compensación de bases imponibles negativas.

En caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos.

c) Requisitos para su aplicación (art. 25.1):

1. Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de cinco años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
2. Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

   Según la Consulta de la DGT V4127/2015 (NFC056676) la dotación debe estar efectuada antes de que finalice el plazo legalmente previsto para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al periodo impositivo en que se aplique la reducción.

d) Incremento fondos propios (art. 25.2):

Diferencia positiva entre:

- Fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo.
- Fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

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

No se tendrán en cuenta como fondos propios:

- Las aportaciones de los socios.
- Las ampliaciones de capital por compensación de créditos.
- Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- Las reservas de carácter legal o estatutario.
- Las reservas de nivelación del artículo 105 de la LIS.
- Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

e) Incumplimiento de requisitos (art. 25.4):

El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de la LIS.

8.1.2. Tratamiento contable

1. La reducción en la base imponible se trata como un menor impuesto corriente.
2. En los casos de insuficiencia de la base imponible, las cantidades pendientes originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar a las que traen causa de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota, la diferencia temporaria estará asociada a un activo sin valor en libros pero con base fiscal. El asiento por el que se registraría sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474X	Activos por diferencias temporarias deducibles, reserva de capitalización pendiente de aplicar	Reducción pendiente por tipo	
6301	Impuesto diferido		xxx

Cuando se aplique se realizará la siguiente anotación:

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

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
474X	Activos por diferencias temporarias deducibles, reserva de capitalización pendiente de aplicar		Reducción años anteriores aplicada por tipo

3. En el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente. La anotación sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	xxx	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		xxx

EJEMPLO 36

La sociedad AMC obtuvo en el ejercicio 2015 un resultado contable de 1.000.000 de euros. La junta general de accionistas a propuesta de los administradores acuerda la siguiente distribución del resultado:

- A reserva legal: 10 % del beneficio.
- A dividendos: 50 % del beneficio.
- A reservas voluntarias: el resto.

Durante el ejercicio 2016 no se ha producido ninguna otra modificación de los fondos propios.

El resultado antes de impuestos del ejercicio 2016 es de 300.000 euros, no existiendo diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

La sociedad tiene la intención de dotar la reserva de capitalización en la cuantía necesaria para poder aplicar la totalidad de la reducción que proceda.

Se pide:

Determinar la reducción por reserva de capitalización que se origina, el importe que será aplicable en el año 2016, la liquidación fiscal que proceda y la contabilización que proceda teniendo en cuenta que la entidad se encuentra en una senda de beneficios crecientes.

.../...

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

.../...

Solución

El incremento de los fondos propios a los efectos de calcular la reducción por reserva de capitalización será de 400.000 euros, coincidiendo con la parte de los beneficios del año 2015 que no se destina a retribuir a los accionistas, ni a la dotación de una reserva legal.

Importe de la reducción = 400.000 × 10 % = 40.000.

Para poder tener derecho a dicha reducción es requisito imprescindible que se dote una reserva por el importe de la reducción, pudiendo realizarse hasta el momento en que se aprueben las cuentas anuales del año 2015. La dotación podrá hacerse con cargo al beneficio del año 2015 o a reservas disponibles.

Importe aplicable: el importe máximo que se puede aplicar es igual al 10 % de la base imponible previa. Dado que no hay ajustes extracontables la base imponible previa será de 300.000 euros, por lo que el importe máximo aplicable será de 30.000 euros (300.000 × 10 %).

Importe pendiente de aplicar: 10.000 euros que podrán aplicarse en los ejercicios 2017 y 2018.

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	300.000
± Ajustes	
Base imponible previa	300.000
Reducción por reserva de capitalización	(30.000)
Base imponible	270.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	67.500
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	67.500
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	67.500

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	67.500	

.../...

.../...

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

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		67.500

Por la reducción por reserva de capitalización que se aplicará en los dos ejercicios siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474X	Activos por diferencias temporarias deducibles, reserva de capitalización pendiente de aplicar (10.000 × 25 %)	2.500	
6301	Impuesto diferido		2.500

8.2. RESERVA DE NIVELACIÓN

8.2.1. Tratamiento fiscal

Ámbito de aplicación (art. 105.1 LIS).

Entidades que cumplan los requisitos para ser empresas de reducida dimensión.

Importe de la reducción (art. 105.1 LIS).

10 % de la base imponible positiva [en caso de que se aplique también reserva de capitalización 10 % sobre (base imponible previa – reserva de capitalización)] con el límite de 1.000.000 de euros.

Periodos impositivos siguientes.

Las cantidades reducidas se adicionarán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se adicionará a la base imponible del periodo impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

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

Requisitos.

Dotar una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades reducidas.

Deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

Incumplimiento de los requisitos.

El incumplimiento de los requisitos determinará la integración en la cuota íntegra, del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, de las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 %, además de los intereses de demora.

8.2.2. Tratamiento contable

1. La reducción en la base imponible determina un menor impuesto corriente.
2. La reducción permite a la empresa diferir la tributación a la espera de que surja una base imponible negativa o a que transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales suficientes para su compensación.
3. Se reconocerá una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal, que traería consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se produciría en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales suficientes para su compensación). El asiento por el que se registraría sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
479X	Pasivos por diferencias temporarias imponibles, por reserva de nivelación		Reducción por tipo de gravamen

Cuando revierta la reducción, por adición a las bases negativas, o a la base positiva del año 5, en caso de ausencia de pérdidas fiscales suficientes, se realizará el siguiente apunte contable:

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

Código	Cuenta	Debe	Haber
479X	Pasivos por diferencias temporarias imponibles, por reserva de nivelación	Reducción que se adiciona por tipo de gravamen	
6301	Impuesto diferido		xxx

4. En el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos, la empresa debería contabilizarse el correspondiente pasivo por impuesto corriente.

EJEMPLO 37

La sociedad AMC, empresa que tributa por el régimen de empresas de reducida dimensión, obtuvo en el ejercicio 2016 un resultado antes de impuestos de 1.000.000 de euros. No existiendo diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad, la sociedad decide aplicar la reducción por reserva de nivelación.

En el siguiente ejercicio el resultado antes de impuestos es de –60.000 euros, sin que existan tampoco diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

Se pide:

Determinar la reducción por reserva de capitalización que se origina en 2016, el importe que será aplicable en el año 2017, la liquidación fiscal y contabilidad que proceda en cada uno de los ejercicios.

Solución

Reducción por reserva de nivelación año 2016 = 1.000.000 × 10 % = 100.000.

En el año 2017 como la base imponible previa es de –60.000, del importe de la reducción surgida en el año anterior se adicionará un importe de 60.000 hasta dejar la base imponible del año 2017 en 0.

En resumen, tendremos:

Año	Reducción originada	Reducción aplicada	Reducción pendiente de aplicar
2016	100.000	0	100.000
2017	0	60.000	40.000

.../...

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

.../...

Año 2016

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	1.000.000
± Ajustes	
Base imponible previa	1.000.000
Reducción por reserva de nivelación	(100.000)
Base imponible	900.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	225.000
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	225.000
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	225.000

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	225.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		225.000

Por la reducción por reserva de nivelación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	25.000	
479X	Pasivos por diferencias temporarias imponibles, por reserva de nivelación (100.000 × 25 %)		25.000

.../...

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

.../...

Año 2017

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	(60.000)
± Ajustes	
Base imponible previa	(60.000)
Adición por reserva de nivelación	60.000
Base imponible	0
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	0

Anotaciones contables

Por la reducción por reserva de nivelación que se ha adicionado a la base negativa previa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479X	Pasivos por diferencias temporarias imponibles, por reserva de nivelación (60.000 × 25 %)	15.000	
6301	Impuesto diferido		15.000

8.3. INMOVILIZADOS CON LÍMITE DE AMORTIZACIÓN EN LOS AÑOS 2013 Y 2014

8.3.1. Tratamiento fiscal

a) Limitación de la amortización fiscalmente deducible en los años 2013 y 2014

En la Ley 16/2012 se introdujo una medida de carácter temporal, tendente a limitar parcialmente, para grandes empresas, la amortización fiscalmente deducible correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 con el objeto de conseguir un incremento recaudatorio en esta figura impositiva.

Ámbito subjetivo: Resultará de aplicación a las entidades que durante los periodos impositivos que se inicien en 2013 y 2014 no cumplan los requisitos de empresa de reducida dimensión.

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

Ámbito objetivo: Se limita la deducibilidad de la amortización contable del inmovilizado material e intangible con vida útil definida y de las inversiones inmobiliarias calculadas conforme a los sistemas generales de amortización (arts. 12.1 y 12.2 LIS).

Importe deducible: Se deducirá de la base imponible el 70 % de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014.

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u, opcionalmente, durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015.

Consecuencias: En los periodos 2013 y 2014, dado que el gasto fiscalmente deducible es inferior al gasto contabilizado, resultará un ajuste positivo que tendrá la naturaleza de temporal y que se registrará como una diferencia temporaria deducible. El ajuste surgido en los años 2013 y 2014 revertirá en los 10 años siguientes o en la vida útil que le reste al elemento.

b) Deducción introducida por la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS (Ley 27/2014)

La disposición transitoria trigésima séptima en su párrafo 1.º dispone que una empresa que tribute en régimen general y que haya aplicado la limitación de amortizaciones tendrá derecho a una deducción que será igual a:

5 % × Cantidades que se integren en la base por la limitación de amortizaciones de los años 2013 y 2014 (el porcentaje será del 2 % para el año 2015).

El fundamento de esta deducción es que al disminuir el tipo los contribuyentes dejaron de deducir un 30 % de las cantidades limitadas, y al integrarse en la base imponible en los años 2015 y siguientes se deducirán un tipo menor. Es decir, con la deducción se compensa la pérdida que tendrían por la bajada de tipos.

EJEMPLO 38

Supongamos un camión adquirido el 1 de enero de 2011 por un importe de 80.000 euros que se amortiza aplicando el coeficiente máximo según tablas, es decir, un 16 %.

La amortización contabilizada correspondiente a los años 2013 y 2014 solo será fiscalmente deducible en un 70 %. El importe no deducible en dichos periodos será fiscalmente

.../...

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

.../...

deducible a partir del año 2015 por décimas partes u opcionalmente en la vida útil que le reste.

Teniendo en cuenta que a 1 de enero de 2015 la vida útil que le resta es de 2,25 años, optamos por distribuir la amortización no deducible en los años 2013 y 2014 en los 2,25 años que restan de vida útil.

El cuadro de los ajustes será el siguiente:

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste	Diferencia
2011	12.800,00	12.800,00	0,00	
2012	12.800,00	12.800,00	0,00	
2013	12.800,00	8.960,00	3.840,00	Temporaria
2014	12.800,00	8.960,00	3.840,00	Temporaria
2015	12.800,00	16.213,33	–3.413,33	Temporaria que revierte
2016	12.800,00	16.213,33	–3.413,33	Temporaria que revierte
2017	3.200,00	4.053,33	–853,33	Temporaria que revierte
Total	**80.000,00**	**80.000,00**	**0,00**	

Notas:

La amortización fiscal de los años 2013 y 2014 resulta de multiplicar la amortización contable por el 70 %.

La amortización fiscal de los años 2015 y 2016 resulta de sumar a la amortización contable el resultado de dividir entre 2,25 la suma de los ajustes surgidos en los años 2013 y 2014 (7.680).

La amortización fiscal del año 2017 resulta de sumar a la amortización contable el resultado de dividir entre 2,25 la suma de los ajustes surgidos en los años 2013 y 2014 (7.680) y de multiplicar este resultado por 0,25.

En los años 2013 y 2014 se produce un ajuste positivo que tributa al 30 %.

En el año 2015 se produce un ajuste negativo que tributa al 28 % y tiene derecho a una deducción del 2 % sobre el ajuste negativo.

.../...

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

.../...

En los años 2016 y 2017 se produce un ajuste negativo que tributa al 25 % y tiene derecho a una deducción del 5 % sobre el ajuste negativo.

Con la deducción se compensa el exceso de tributación que podrían tener las empresas por la bajada del tipo de gravamen. Aplicando lo expuesto a las diferencias surgidas resultaría lo siguiente:

Año	Ajuste	Tipo	Tributación	Tipo deducción	Deducción
2013	3.840,00	30 %	1.152,00		
2014	3.840,00	30 %	1.152,00		
2015	–3.413,33	28 %	–955,73	2 %	–68,27
2016	–3.413,33	25 %	–853,33	5 %	–170,67
2017	–853,33	25 %	–213,33	5 %	–42,67
Total			**281,60**		**–281,60**

8.3.2. Tratamiento contable

Como consecuencia del límite de deducibilidad de la amortización de los años 2013 y 2014 se habrán reconocido los correspondientes activos por impuesto diferido, valorados inicialmente mediante la aplicación, en su caso, del tipo de gravamen general del 30 %.

En principio, la aprobación de un tipo de gravamen general del 25 % (28 % para 2015) en la nueva LIS supondría una reducción del importe de los activos por impuesto diferido y en definitiva una menor deducibilidad final de esos gastos.

No obstante, la regulación contenida en la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS, que otorga una deducción en la cuota, preserva como hemos visto la neutralidad de la reforma fiscal en lo que concierne a la deducibilidad de esos gastos.

En consecuencia, como con este régimen transitorio parece garantizarse la reversión de la diferencia temporaria con un tipo de gravamen nominal del 30 % en la medida en que con la ventaja fiscal aprobada se compensa la menor deducibilidad del gasto, no procede ajustar el activo por impuesto diferido surgido en los ejercicios 2013 y 2014.

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

Si como consecuencia de la liquidación, la deducción quedara pendiente de aplicar en los periodos impositivos siguientes, se reconocerá, en su caso, un activo por impuestos diferidos por la deducción pendiente de aplicar.

EJEMPLO 38. (*Continuación*)

Supongamos un camión adquirido el 1 de enero de 2011 por un importe de 80.000 euros que se amortiza aplicando el coeficiente máximo según tablas, es decir, un 16 %.

Se pide:

Registrar lo que proceda por las diferencias temporarias.

Solución

Años 2013 y 2014

En cada uno de los ejercicios por la diferencia temporaria deducible que se origina se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	1.152	
6301	Impuesto diferido		1.152

Al cierre del 2014, que ya se tiene conocimiento de las modificaciones legislativas introducidas por la Ley 27/2014, no procede ajustar el activo por impuesto diferido dado que como consecuencia de la deducción introducida por la disposición transitoria trigésima séptima se garantiza la reversión del mismo al tipo nominal del 30 %.

Años 2015 a 2017

La anotación contable que procederá será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	

.../...

.../...

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

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		xxx

De acuerdo con lo que resulta del cuadro expuesto anteriormente, los importes por los que figurará el anterior asiento en cada uno de los años serán:

- Año 2015: 955,73 + 68,27 = 1.024 (3.413,33 × 30 %).
- Año 2016: 853,33 + 170,67 = 1.024 (3.413,33 × 30 %).
- Año 2017: 213,33 + 42,67 = 256 (853,33 × 30 %).

Por último, en el caso de que por insuficiencia de cuota no fuera posible aplicar la deducción originada, consideramos que revertirá el activo diferido por el resultado de aplicar el tipo del 30 % a la diferencia temporaria que revierte y se originará un activo diferido por la deducción pendiente de aplicar que se registrará en la cuenta 4742, «Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar».

8.4. CONTRIBUYENTES ACOGIDOS A LA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES DE LA LEY 16/2012

La Ley 16/2012 permitía actualizar los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias pero la amortización del mayor valor que surgiera por la actualización en los años 2013 y 2014 no era deducible permitiéndose su deducibilidad a partir del año 2015.

Para preservar la neutralidad fiscal de esta medida la disposición transitoria trigésima séptima en su párrafo segundo establece deducciones que compensan la menor deducibilidad de los gastos no deducibles en 2013 y 2014.

En consecuencia, el tratamiento contable será similar a lo expuesto en el anterior apartado, es decir:

- Años 2013 y 2014: se registra un activo por impuesto diferido por la amortización que no es deducible fiscalmente, valorándose al tipo del 30 %.
- Años 2015 y siguientes: como la disposición transitoria trigésima séptima garantiza la reversión de la diferencia al 30 %, no procede ajustar al nuevo tipo los activos por impuesto diferido surgidos en los años 2013 y 2014.

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

8.5. ENTIDADES CUYAS RENTAS FUESEN OBJETO DE BONIFICACIONES

8.5.1. Tratamiento fiscal

BONIFICACIONES = % Bonificación × Tipo gravamen × Renta bonificada

Bonificaciones	% Bonificación	Rentas bonificadas
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33 LIS)	50 %	Obtenidas en Ceuta, Melilla, siempre que sean entidades que cierren en estos territorios ciclo mercantil.
Bonificación por prestación de servicios públicos locales (art. 34 LIS)	99 %	Derivadas de servicios prestados por entidades locales, o dependientes del Estado o de comunidades autónomas, de competencia municipal o provincial, en los casos previstos en la normativa.

8.5.2. Tratamiento contable

Se plantea el problema de la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos asociados a entidades cuyas rentas fuesen objeto de las bonificaciones sobre la cuota íntegra reguladas en los artículos 33 y 34 de la LIS.

A este respecto, se llegó a la conclusión de que las rentas que tengan derecho a una de estas bonificaciones obtenidas por una entidad que aplique el tipo de gravamen general de 25 % estarán tributando, *de facto*, a un tipo de gravamen del 12,5 % y 0,25 %, respectivamente.

En tales casos, se consideró que la interpretación correcta sería valorar los activos y pasivos por impuestos diferidos en función de los tipos de gravamen bonificados, siempre y cuando la entidad desarrolle exclusivamente las actividades cuyas rentas gozan del incentivo fiscal, o por otro medio la legislación tributaria exigiese una afectación exclusiva de los elementos patrimoniales de la entidad a las citadas actividades.

EJEMPLO 39

La sociedad AMC domiciliada en Ceuta obtiene la totalidad de sus rentas en dicho territorio por lo que goza de una bonificación del 50 %. Durante el año 2016 obtiene un resultado antes de impuestos de 300.000 euros, resultando las siguientes diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad:

.../...

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

.../...

- Elemento del inmovilizado adquirido en el ejercicio y afectado a la actividad, que se ha amortizado contablemente en 10.000 euros y que al gozar de libertad de amortización se ha deducido en 100.000 euros (importe por el que fue adquirido).
- Deterioro por insolvencia de un cliente registrado contablemente por importe de 10.000 euros y que será fiscalmente deducible en el ejercicio siguiente.

Se pide:

Liquidación fiscal y registro contable de la misma teniendo en cuenta que las retenciones y pagos a cuenta efectuados durante el ejercicio ascienden a 10.000 euros.

Solución

Análisis de las diferencias

a) Inmovilizado que goza de libertad de amortización.

Por el inmovilizado surge un ajuste extracontable negativo de 90.000 euros que se registrará como diferencia temporaria imponible:

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria
10.000	100.000	–90.000	90.000 (100.000 – 10.000)	0 (100.000 – 100.000)	90.000

Recordemos que la base fiscal es el importe que fiscalmente será deducible en los ejercicios siguientes.

b) Deterioro.

Por el deterioro surge un ajuste extracontable positivo de 10.000 euros que se registrará como diferencia temporaria deducible:

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria
10.000	0	+10.000	0 (10.000 – 10.000)	10.000 (10.000 – 0)	10.000

.../...

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

.../...

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	300.000
± Ajustes	
Libertad de amortización	(90.000)
Deterioro de clientes	10.000
Base imponible	220.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	55.000
Deducciones y bonificaciones	(27.500)
Cuota líquida	27.500
Retenciones y pagos a cuenta	(10.000)
Cuota diferencial	17.500

El importe de la bonificación resulta de multiplicar 55.000 × 50 % (cuota íntegra resultante de las cuotas bonificadas por el 50 %).

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	27.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		10.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		17.500

Por el impuesto diferido resultante de la libertad de amortización que se registrará por el tipo de gravamen bonificado, es decir, por el 12,5 % (25 % × 50 %).

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	11.250	

.../...

.../...

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

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... (90.000 × 12,5 %)		11.250

Por el impuesto diferido resultante del deterioro por insolvencias que se registrará por el tipo de gravamen bonificado, es decir, por el 12,5 % (25 % × 50 %).

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles ..... (10.000 × 12,5 %)	1.250	
6301	Impuesto diferido		1.250

9. PERIODIFICACIÓN DE DIFERENCIAS PERMANENTES Y OTRAS VENTAJAS FISCALES

La minoración del gasto por impuesto que surge de las diferencias permanentes negativas y las deducciones y otras ventajas fiscales aplicadas en un ejercicio podrá ser periodificada contabilizándose como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto para su posterior reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor gasto por impuesto, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos vinculados a dichas diferencias permanentes y deducciones y otras ventajas fiscales, de acuerdo con los criterios de imputación establecidos en la norma de registro y valoración en materia de «Subvenciones, donaciones y legado recibidos» del PGC.

9.1. FUNCIONAMIENTO CONTABLE DIFERENCIAS PERMANENTES NEGATIVAS

a) Ejercicio en que se originan:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	

.../...

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

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
834	Ingresos fiscales por diferencias permanentes ...		Diferencia permanente periodificada × tipo de gravamen

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
834	Ingresos fiscales por diferencias permanentes	xxx	
1370	Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios		xxx

b) Ejercicio en que se imputa a resultados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
836	Transferencia de diferencias permanentes	Diferencia permanente imputada × tipo de gravamen	
6301	Impuesto diferido		xxx

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1370	Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios	xxx	
836	Transferencia de diferencias permanentes		xxx

9.2. FUNCIONAMIENTO CONTABLE DEDUCCIONES

a) Ejercicio en que se originan:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
			.../...

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

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones		Deducción periodificada

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	xxx	
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios		xxx

b) Ejercicio en que se imputa a resultados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones ...	Deducción periodificada imputada	
6301	Impuesto diferido		xxx

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	xxx	
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones		xxx

EJEMPLO 40

La sociedad AMC inició durante el ejercicio 2015 una actividad de I+D activando al cierre del ejercicio los gastos incurridos durante el mismo y amortizándolos en un plazo de cinco años que comenzará a partir de 1 de enero de 2016.

La citada actividad de I+D ha dado derecho a una deducción de 100.000 euros que la sociedad decide periodificar contablemente atendiendo a la amortización del activo.

.../...

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

.../...

Durante los ejercicios 2015 y 2016 el límite de aplicación de las deducciones es respectivamente del 50 % y 25 % de la cuota íntegra.

Asimismo se conoce que en los anteriores periodos no existen ajustes extracontables, y los pagos fraccionados en ambos ascienden a 50.000 euros.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en el ejercicio 2015 y 2016 si el resultado antes de impuestos en ambos ejercicios es de 500.000 euros.

Solución

Liquidación fiscal procedente en ambos periodos:

Liquidación del impuesto sobre sociedades	**2015**	**2016**
Resultado antes de impuestos	500.000	500.000
± Ajustes		
Base imponible	500.000	500.000
Tipo de gravamen	28 %	25 %
Cuota íntegra	140.000	125.000
Deducciones y bonificaciones	(70.000)	(30.000)
Cuota líquida	70.000	95.000
Retenciones y pagos a cuenta	(50.000)	(50.000)
Cuota diferencial	20.000	45.000

En el año 2015 se aplica una deducción de 70.000 euros (límite de aplicación el 50 % de la cuota íntegra) quedando pendiente de aplicar un importe de 30.000 euros que se aplican en el periodo impositivo siguiente.

Anotaciones contables del año 2015

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	70.000	

.../...

.../...

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

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		50.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		20.000

Por la deducción pendiente de aplicar desde el punto de vista fiscal se registrará un activo por impuesto diferido realizándose la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	30.000	
6301	Impuesto diferido		30.000

Por la periodificación de la deducción, como la deducción se correlaciona contablemente con la amortización del I+D y esta comienza en el ejercicio siguiente se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	100.000	
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones		100.000

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	100.000	
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios		100.000

Anotaciones contables del año 2016

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	95.000	
			.../...

.../...

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

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		50.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		45.000

Por la deducción procedente de ejercicios anteriores que se aplica fiscalmente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	30.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		30.000

Por la imputación de la deducción periodificada en proporción a la amortización del I+D (100.000/5 = 20.000):

Código	Cuenta	Debe	Haber
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones	20.000	
6301	Impuesto diferido		20.000

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	20.000	
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones		20.000

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

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE HACIENDA

Javier Romano Aparicio

Edesio Ureña Albacete

Profesores del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de promoción interna en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por Resolución de 3 de septiembre de 2015 (BOE de 10 de septiembre)].

Sumario

Caso 1. **Contabilidad financiera y de sociedades.** Provisión para responsabilidades, reparto del resultado. Reducción de capital social por amortización de acciones propias. Pasivos financieros. Ampliación de capital social con aportaciones no dinerarias. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal. Amortización. Valoración posterior del pasivo financiero. Amortizaciones. Subvenciones de capital.

Caso 2. **Contabilidad financiera.** Operaciones de compraventa de mercaderías. Baja de clientes. Subvención de capital. Amortizaciones. Ajuste del inventario final.

Caso 3. **Contabilidad financiera.** Prorrata general. Contrato de arrendamiento financiero. Importaciones. Compraventa de mercaderías. Operaciones con moneda extranjera.

Caso 4. **Contabilidad financiera.** Liquidación del impuesto sobre sociedades. Contabilidad del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades. Conciliación de la base imponible y del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades.

Caso 5. **Operaciones financieras.** Determinación del capital inicial del préstamo. Confección del cuadro de un préstamo y cálculo del capital vivo en algunas fechas.

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

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad anónima 20DEFEBRERO presenta el balance de situación siguiente, con fecha 31 de diciembre de 20X4, en euros:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Investigación	4.000.000	Capital social	10.000.000
Desarrollo	2.000.000	Reserva legal	1.000.000
Propiedad industrial	6.000.000	Reserva voluntaria	1.600.000
Amortización acumulada inmovilizado intangible	(5.000.000)	Prima de emisión de acciones	3.000.000
Inmovilizado material	24.000.000	Acciones propias	(300.000)
Amortización acumulada inmovilizado material	(9.000.000)	Resultado del ejercicio	4.000.000
Existencias	3.000.000	Subvenciones oficiales de capital .	2.000.000
Deudores	1.000.000	Provisión para otras responsabilidades	2.200.000
Tesorería	2.000.000	Proveedores	4.500.000
Total	**28.000.000**	**Total .....**	**28.000.000**

Información complementaria referida al balance de situación

- El capital social está formado por acciones de 1 euro de valor nominal.
- La sociedad adquirió en su momento 100.000 acciones propias, con la intención de proceder a su venta en fechas próximas.
- El inmovilizado material se amortiza en el 10 % de su precio de adquisición. La propiedad industrial, adquirida en su totalidad con subvención oficial, se amortiza en el 10 % de su precio de adquisición y el resto del inmovilizado intangible lo hace en el 20 %.
- La provisión para responsabilidades se dotó para hacer frente a un pago, más que probable, para cubrir una indemnización para la que no se disponía de la póliza de seguros oportuna.

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

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X5

1. El día 2 de enero de 20X5 se recibe la sentencia definitiva y no recurrible del litigio que la sociedad tiene en curso, por la que queda obligada al pago de 2.000.000 de euros a efectuar el día 2 de febrero de 20X5 a través de Bancos.
2. El día 2 de febrero de 20X5 cancela la deuda que surge del litigio con sentencia en firme y desfavorable.
3. El día 20 de mayo de 20X5 se reúne la junta general de accionistas y toma, entre otros, los siguientes acuerdos: distribuir el resultado del ejercicio, dotando en primer lugar las reservas que impone la ley, y por el resto se reconoce un dividendo a los accionistas, que se abonará a los 15 días.
4. El día 5 de junio de 20X5 se abona el dividendo reconocido a los accionistas, a través de Bancos.
5. El día 1 de julio de 20X5 amortiza la totalidad de las acciones propias, en el momento en que cotizan en el mercado a 3,2 euros cada una. Los gastos en los que incurre la sociedad por esta operación ascienden a 1.000 euros, abonados por Bancos. La operación se realiza a través de Bancos.
6. El día 1 de septiembre de 20X5 la sociedad negocia con una entidad de crédito un préstamo de 2.000.000 de euros, con vencimiento el día 1 de septiembre de 20X6, en la que deberá abonarse el principal de la deuda junto con los intereses correspondientes. Esta deuda devenga unos intereses del 4 % anual, con pagos semestrales. El día de la negociación el Banco ingresa en la cuenta corriente de la sociedad el importe del préstamo.
7. El 1 de octubre de 20X5 la sociedad amplía capital para recibir una aportación no dineraria, consistente en un edificio en perfectas condiciones de funcionamiento, que valora el experto independiente nombrado por el registrador mercantil en 9.000.000 de euros. Las acciones que emite la sociedad se valoran en 3 euros cada una. Los gastos de la operación se elevan a 5.000 euros, de los cuales 2.000 euros corresponden al importe facturado por el perito. En la misma fecha se adquiere el terreno que lo sustenta, también propiedad del socio, abonando por Bancos a este 1.000.000 de euros.
8. El 31 de diciembre de 20X5 se aprueba, mediante convenio colectivo de la sociedad, que los empleados que cumplan 25 años de servicio ininterrumpido tienen derecho a la percepción de una mensualidad de su salario. A tal efecto, la sociedad dota la cantidad de 10.000 euros, con carácter de largo plazo.
9. El 31 de diciembre de 20X5 la sociedad procede a amortizar los elementos de inmovilizado que posee en los porcentajes establecidos, incluido el edificio adquirido en la ampliación de capital.
10. El 31 de diciembre de 20X5 proceden a contabilizar los intereses devengados del préstamo.

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

Trabajo a realizar:

1. Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los 10 puntos anteriores.
2. Contabilice el dividendo que corresponde a un accionista que posee 100 acciones en propiedad, teniendo en cuenta la información de los puntos 3 y 4.
3. Realice los asientos contables del socio aportante del edificio del punto 7. Para este socio el edificio lo adquirió en su momento en 14.000.000 de euros y se encontraba amortizado en 9.000.000 de euros. El terreno que enajena se adquirió en su día en 600.000 euros.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

DESARROLLO DE LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

- Capital social: 10.000.000 de acciones de 1 euro de valor nominal.
- Acciones o participaciones propias en situaciones especiales: 300.000 euros/100.000 acciones propias = 3 euros de coste unitario.
- Amortización de inmovilizado material al 10 % anual de su precio de adquisición lo que supone una cuota anual de 24.000.000 × 10 % = 2.400.000.
- Propiedad industrial tiene un valor contable de 6.000.000 – 4.000.000 = 2.000.000 euros, saldo que es igual al saldo pendiente de imputar de las subvenciones oficiales de capital, ya que el supuesto, según señala el enunciado, se realiza sin consideraciones fiscales. Su amortización anual, teniendo en cuenta que la vida útil es de 10 años, será de 6.000.000/10 = 600.000 euros. El resto del intangible (I+D) se amortiza en 20 %, lo que supone un total de 6.000.000 × 20 % = 1.200.000 euros.
- La provisión para responsabilidades tiene un saldo de 2.200.000 euros.

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

1. Realice las anotaciones contables que proceda, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los 10 puntos anteriores.

Punto 1

2 de enero de 20X5

Por la recepción de la sentencia definitiva procede reclasificar la cuenta de provisión para responsabilidades, que recogía una posible deuda de cuantía y vencimiento indeterminado por una cuenta de pasivo que recoja la deuda de forma definitiva en una partida de tipo no comercial además de reconocer el exceso de provisión.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades	2.200.000	
521	Deudas a corto plazo		2.000.000
7952	Exceso de provisión para otras responsabilidades		200.000

Punto 2

2 de febrero de 20X5

En esta fecha se produce la cancelación de la deuda de la sentencia firme y desfavorable.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	2.000.000	
57	Tesorería		2.000.000

Punto 3

20 de mayo de 20X5

La junta toma el acuerdo de la distribución del resultado conforme a la legislación vigente y distribuyendo el resto en forma de dividendos.

En primer lugar, es evidente que el patrimonio neto es superior al capital social, por lo que no existe impedimento alguno para el reparto del beneficio.

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

El asiento de la distribución del resultado es el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	4.000.000	
112	Reserva legal		400.000
113	Reservas voluntarias		400.000
526	Dividendo activo a pagar		3.200.000

Reserva legal

> «1. En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social».

Capital social	10.000.000
20 % Capital social	2.000.000
Saldo anterior reserva legal	1.000.000
Dotación del ejercicio (4.000.000 × 10 %)	400.000

Reservas voluntarias

El artículo 273.3 se refiere a la limitación de la distribución del beneficio cuando existen gastos de investigación y desarrollo en los siguientes términos:

> «3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance».

A partir de los datos expuestos en la información complementaria:

Investigación	4.000.000
Desarrollo	2.000.000
Amortización acumulada del inmovilizado intangible	– 1.000.000

.../...

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

.../...	
Valor contable	**5.000.000**
Reservas voluntarias	1.600.000
Prima de emisión o asunción	3.000.000
Reservas disponibles.....	**4.600.000**

Dividendo a pagar

El dividendo a pagar es el importe restante. El dividendo unitario, teniendo en cuenta que hay 9.900.000 acciones en circulación, es:

$$3.200.000/9.900.000 = 0{,}3232 \text{ euros}$$

Punto 4

5 de junio de 20X5

Por el pago del dividendo a los accionistas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	3.200.000	
57	Tesorería		3.200.000

Punto 5

1 de julio de 20X5

La amortización de la totalidad de las acciones propias implica la consiguiente reducción de capital social por amortización de las acciones.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (100.000 × 1)	100.000	
			.../...

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
113	Reservas voluntarias	200.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		300.000

Los gastos de las operaciones con instrumentos de patrimonio se imputan a reservas según establece la norma de registro y valoración (NRV) 9.ª del Plan General de Contabilidad (PGC) «Instrumentos financieros».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.000	
57	Tesorería		1.000

Punto 6

1 de septiembre de 20X5

El préstamo obtenido, al tratarse de un pasivo financiero, se valora inicialmente por el importe obtenido y posteriormente a coste amortizado en función del tipo de interés efectivo que en este caso coincide con el tipo inicial, ya que no hay gastos iniciales en la operación para el prestatario.

Por la recepción del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	2.000.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		2.000.000

Punto 7

1 de octubre de 20X5

Ampliación de capital con aportaciones no dinerarias.

El tratamiento de las ampliaciones de capital está desarrollado en el artículo 300 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital:

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

«Cuando para el contravalor del aumento consista en aportaciones no dinerarias, será preciso que al tiempo de la convocatoria de la junta se ponga a disposición de los socios un informe de los administradores en el que se describirán con detalle las aportaciones proyectadas, su valoración, las personas que hayan de efectuarlas, el número y valor nominal de las participaciones sociales o de las acciones que hayan de crearse o emitirse, la cuantía del aumento del capital social y las garantías adoptadas para la efectividad del aumento según la naturaleza de los bienes en que la aportación consista».

A partir de los datos del enunciado:

Valoración del edificio	9.000.000
Valor de emisión de las acciones	3
• Valor nominal: 1 • Prima: 2	
Número de acciones a emitir	3.000.000

Emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	9.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		9.000.000

Por la suscripción de las acciones y recepción del edificio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	9.000.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		9.000.000

Inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	9.000.000	
110	Capital social (3.000.000 × 1)		3.000.000
111	Prima de emisión o asunción (3.000.000 × 2)		6.000.000

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

Gastos de la operación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	5.000	
57	Tesorería		5.000

Por la adquisición del terreno que sustenta al edificio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	1.000.000	
57	Tesorería		1.000.000

Punto 8

31 de diciembre de 20X5

Según la NRV 16.ª «Pasivos por retribuciones al personal»:

> «Tendrán la consideración de retribuciones a largo plazo al personal, las prestaciones posempleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otra prestación a largo plazo que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido, respecto al momento en el que se presta el servicio».

Por otro lado, la cuenta 140, «Provisión por retribuciones a largo plazo al personal», señala entre los conceptos que recoge:

> «Obligaciones legales, contractuales o implícitas con el personal de la empresa, distintas de las recogidas en las cuentas 146 y 147, sobre las que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, tales como retribuciones posempleo de prestación definida o prestaciones por incapacidad».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	10.000	
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		10.000

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

Punto 9

31 de diciembre de 20X5

Las amortizaciones, con base en los datos expuestos en el enunciado, son las siguientes:

Inmovilizado anterior (24.000.000 × 10 %)	2.400.000
Construcciones (9.000.000 × 10 % × 3/12)	225.000
Total	**2.625.000**

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.625.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.625.000

Propiedad industrial (6.000.000 × 10 %)	600.000
Investigación y desarrollo	1.200.000
Total	1.800.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	1.800.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		1.800.000

Además, por el traspaso de la subvención de capital afectada a la propiedad industrial, en la parte proporcional a la amortización que en este caso es de 100 %:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	600.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		600.000

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	600.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		600.000

Punto 10

31 de diciembre de 20X5

Intereses devengados del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas [(2.000.000 × 4 % × 6/12) × 4/12]	13.333	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		13.333

2. Contabilice el dividendo que corresponde a un accionista que posee 100 acciones en propiedad, teniendo en cuenta la información de los puntos 3 y 4

Puntos 3 y 4

Reconocimiento del devengo de los dividendos y cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar (100 acciones × 0,32)	32	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		32

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	32	
545	Dividendo a cobrar		32

3. Realice los asientos contables del socio aportante del edificio del punto 7. Para este socio el edificio lo adquirió en su momento en 14.000.000 de euros

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

y se encontraba amortizado en 9.000.000 de euros. El terreno que enajena se adquirió en su día en 600.000 euros

En la entrega del edificio y la recepción de las acciones, estas se valoran por su valor razonable que será el valor de emisión. Por la diferencia entre el valor razonable de las acciones recibidas y el valor contable del activo contable se reconoce el correspondiente resultado.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (3.000.000 × 3)	9.000.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	5.000.000	
211	Construcciones		14.000.000

Y por la venta del terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	1.000.000	
210	Terrenos y bienes naturales		600.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		400.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Lacomercial presenta la siguiente información, referida al ejercicio económico 20X6:

1. El 1 de enero de 20X6 tiene en almacén mercaderías adquiridas en el ejercicio anterior por 1.300.000 euros. En la misma fecha, tiene recogido un deterioro de valor de las mercaderías de 22.000 euros y un deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales de 30.000 euros, aplicando la estimación global.
2. Durante el ejercicio adquirió mercaderías por importe de 21.000.000 de euros.
3. Recibió descuentos por pronto pago por 2.000 euros, por volumen de pedido por 4.000 euros y fueron devueltas mercaderías por importe de 6.000 euros.

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

4. Vendió mercaderías por importe de 62.000.000 de euros. El coste de las mercaderías vendidas fue de 20.000.000 de euros.

5. En el mes de mayo la sociedad solicita una subvención al Estado de 400.000 euros, para la compra de una máquina que reduce la contaminación.

6. Uno de los clientes que debía a la sociedad 20.000 euros se declara insolvente definitivo, dándose por perdido ese importe.

7. En el mes de octubre la sociedad recibe comunicación de que se le ha concedido la subvención solicitada en el mes de mayo, pero por un importe de 300.000 euros.

8. El 15 de noviembre de 20X6 la sociedad adquiere la máquina para la que solicitó subvención a la Administración pública. El importe de la máquina es de 400.000 euros, abonando 100.000 al contado y el resto se hará efectivo con el importe de la subvención.

9. El 1 de diciembre de 20X6 la máquina empieza a funcionar regularmente. Su vida útil es de 4 años y su amortización será lineal.

10. Al cierre del ejercicio procede a amortizar la máquina en la cuantía correspondiente. En esta fecha todavía no se tiene constancia en el banco de ingreso alguno relacionado con la subvención pública.

11. Al cierre del ejercicio se estima una pérdida definitiva en las mercaderías almacenadas de 2.000 euros y para el resto se estima una pérdida potencial de las mercaderías en almacén del 1 %.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables de los puntos 2 a 11 anteriores y calcule el valor de las existencias finales, cerrando el supuesto con los asientos de variación de existencias. Considere que las compras y ventas de mercaderías se efectúan a plazos.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

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

SOLUCIÓN

Punto 1

1 de enero de 20X6

Los saldos iniciales de las cuentas afectadas por el enunciado que se incorporan en el asiento de apertura son los siguientes:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Mercaderías	1.300.000	Deterioro de valor de las mercaderías	22.000
		Provisión para otras operaciones comerciales	30.000

Punto 2

Por la compra de mercaderías:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	21.000.000	
400	Proveedores		21.000.000

Punto 3

Los descuentos por pronto pago, al tratarse de una operación que se realiza con posterioridad a la compra se registran en la cuenta 606, «Descuentos sobre compras por pronto pago», al igual que los descuentos por volumen que van a la cuenta 609, «*Rappels* por compras». Por su parte las devoluciones de compras se contabilizan en la cuenta 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	12.000	

.../...

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
606	Descuentos sobre compras por pronto pago		2.000
609	*Rappels* por compras		4.000
608	Devoluciones de compras y operaciones similares		6.000

Punto 4

Por las ventas de mercaderías:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	62.000.000	
700	Ventas de mercaderías		62.000.000

Por el coste de venta no procede asiento contable, se trata de un dato que sirve para determinar el importe de las existencias finales en su momento, ya que el PGC no sigue un sistema administrativo para la contabilización de las existencias.

Punto 5

La solicitud de la subvención no implica asiento contable. Se registrará en el momento en que exista constancia de que se nos ha concedido.

Punto 6

Al tratarse de una pérdida definitiva no procede dotar deterioro, sino que directamente se registra la pérdida y se da de baja el derecho de cobro.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	20.000	
430	Clientes		20.000

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

Punto 7

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en la NRV 18.ª del PGC «Subvenciones».

A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	300.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		300.000

Al cierre del ejercicio o en este momento por el traspaso de cuenta 940, «Ingresos de subvenciones oficiales de capital» a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	300.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		300.000

Punto 8

15 de noviembre de 20X6

Por la adquisición de la maquinaria que está financiada con la subvención, la cual todavía no está en condiciones de funcionamiento por lo que se registra como maquinaria en montaje:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	400.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		300.000
570	Caja, euros		100.000

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

Punto 9

1 de diciembre de 20X6

Al producirse la entrada en funcionamiento de la máquina de forma regular procede su reclasificación a la denominación definitiva en la cuenta 213, «Maquinaria».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	400.000	
233	Maquinaria en montaje		400.000

Punto 10

31 de diciembre de 20X6

Por la amortización de la maquinaria en función de su vida útil (4 años) de forma lineal:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
618	Amortización del inmovilizado material	8.333,33	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ..... [(400.000/4) × (1/12)]		8.333,33

La maquinaria estaba subvencionada en el 75 % del valor de adquisición. De acuerdo con la NRV 18.ª, «Subvenciones» del PGC, la imputación de la subvención a resultados activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias se imputará como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (8.333 × 75 %) ...	6.250	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		6.250

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	6.250	
746	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		6.250

Punto 11

El importe de las existencias finales se obtiene de la siguiente forma:

Existencias iniciales	1.300.000
Compras netas	20.988.000
Coste de ventas	– 20.000.000
Existencias finales	2.288.000

Una vez calculado el importe de las existencias finales se procede al ajuste de los inventarios de las existencias iniciales y finales, considerando en estas últimas que hay una pérdida definitiva de 2.000 euros y una pérdida potencial del 1%.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	1.300.000	
300	Mercaderías		1.300.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	2.286.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		2.286.000

Por el ajuste de los deterioros:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
390	Deterioro de valor de las mercaderías	22.000	
793	Reversión del deterioro de existencias		22.000

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	22.860	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		22.860

Por último, por la eliminación del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales del ejercicio anterior, ya que la empresa utiliza el sistema global.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
499	Provisiones por operaciones comerciales	30.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		30.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

La sociedad Destrozos Múltiples, SA (DM, SA) se dedica a realizar operaciones de desguace de vehículos y venta nacional y al extranjero de las piezas correspondientes.

Durante los años 20X0 y 20X1 ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

- El 1 de marzo del año 20X0 adquiere una nueva maquinaria mediante una operación de arrendamiento financiero por valor de 1.500.000 dólares ($ USA).

  En dicha fecha el tipo de cambio del euro es de 1 euro = 1,20 dólares.

- La operación se formaliza con una entidad extranjera, por lo que se instrumentaliza en dólares.

- La operación de arrendamiento financiero supone que la empresa adquiere la maquinaria y la financia mediante un arrendamiento financiero a 4 años hasta el 1 de marzo del año 20X4.

La operación se instrumentaliza mediante cuotas anuales de acuerdo con el siguiente cuadro de amortización:

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

Fecha	Principal	Intereses	Cuota	Capital pendiente
1-marzo-20X1	342.887,24	90.000,00	– 432.887,24	1.157.112,76
1-marzo-20X2	363.460,47	69.426,77	– 432.887,24	793.652,29
1-marzo-20X3	385.268,10	47.619,14	– 432.887,24	408.384,19
1-marzo-20X4	408.384,19	24.503,05	– 432.887,24	0,00

En el mes de marzo, una vez recibida la maquinaria, debe afrontar los siguientes gastos:

- IVA devengado de importación: 315.000 euros. La sociedad, por otro tipo de operaciones, se encuentra sometida al régimen de prorrata, por lo que solo puede deducirse legalmente el importe equivalente a la prorrata del año anterior que es de un 40 %.
- Gastos de aranceles y aduanas: 80.000 euros.
- Gastos de instalación de la maquinaria y puesta en funcionamiento: 150.000 euros más IVA (21 %).
- Finalmente, la máquina entra en funcionamiento el 1 de mayo. Su vida útil se estima en 10 años.

A 31 de diciembre de 20X0 el cambio es de 1 euro = 1,30 dólares.

En el año 20X0 las ventas nacionales han ascendido a 3.500.000 euros y las internacionales a 1.600.000 dólares a un tipo de cambio medio de 1 euro = 1,25 dólares.

A cierre de ejercicio la entidad tiene derechos de cobro de clientes extranjeros por valor de 650.000 dólares.

Operaciones del año 20X1

- La sociedad aplica desde el 1 de enero la nueva prorrata de IVA resultante del ejercicio anterior que es de un 37 %.
- A 1 de marzo del año 1, la cotización del dólar está en 1 euro = 1,15 dólares.
- De los clientes extranjeros pendientes de cobro, la sociedad decide considerar de difícil realización 300.000 dólares, registrando, con fecha 1 de marzo, el correspondiente deterioro. A 31 de diciembre de 20X1 permanecía este derecho en su contabilidad.

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

- Debido a la favorable evolución del negocio, la sociedad con fecha 1 de septiembre adquiere una nueva maquinaria por valor de 1.000.000 de euros más IVA (21%) a un proveedor nacional. Abona 300.000 euros al contado y el resto se pagará a 6 meses desde la fecha de la adquisición.
- A 31 de diciembre del año 20X1, el tipo de cambio es de 1 euro = 1,10 dólares.

Trabajo a realizar:

- Contabilizar las operaciones reseñadas en los puntos anteriores correspondientes a los años 20X0 y 20X1.
- Regularización, para el año 20X1, del IVA de la maquinaria (bien de inversión) adquirida en el año 20X1.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN

Operaciones del año 20X0

En primer lugar, hay que tener en cuenta que la empresa está sometida a prorrata general del IVA por lo que se aplica provisionalmente la prorrata del año anterior que es del 40%.

1 de marzo de 20X0

Contrato de arrendamiento financiero sobre una maquinaria

Según la NRV 8.ª, «Arrendamientos» del PGC, el arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado

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

material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendado.

Por otro lado, de acuerdo con la NRV 11.ª, «Moneda extranjera» del PGC, toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje (1.500.000/1,2)	1.250.000,00	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo ..... (342.887,24/1,20)		285.739,37
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo ..... (1.157.112,76/1,20)		964.260,63

En cuanto IVA devengado en la importación solamente es deducible en el 40 % siendo el resto mayor valor del activo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado (315.000 × 40 %)	126.000	
233	Maquinaria en montaje (315.000 × 60 %)	189.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		315.000

Gastos de aranceles y aduanas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	80.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		80.000

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

Gastos de instalación y maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje (150.000 + 150.000 × 21 % × 60 %)	168.900	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (150.000 × 21 % × 40 %)	12.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		181.500

Después de lo anterior el precio de adquisición de la maquinaria es:

Precio	1.250.000
IVA no deducible importación	189.000
Aranceles y aduanas	80.000
Instalación y maquinaria	168.900
Total	1.687.900
Vida útil	10 años
Entrada en funcionamiento	1 de mayo

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	1.687.900	
233	Maquinaria en montaje		1.687.900

Por las ventas a clientes nacionales durante el ejercicio, en las que se devenga el correspondiente IVA.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	4.235.000	
700	Ventas de mercaderías		3.500.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		735.000

Por las ventas a clientes extranjeros, operación que está exenta de IVA y en la que se aplica el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación.

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4304	Clientes (moneda extranjera) (1.600.000 $/1,25)	1.280.000	
700	Ventas de mercaderías		1.280.000

Al 31 de diciembre las operaciones de ajuste a realizar son las siguientes:

- Amortización de la maquinaria.
- Devengo de intereses.
- Ajuste moneda extranjera.
- Ajuste regla prorrata (definitiva del año es del 37 %).

Amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	112.526,67	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ..... [(1.687.900/10) × (8/12)]		112.526,67

Devengo intereses arrendamiento financiero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas [(1.500.000 $ × 6 % × 10/12)/1,30]	57.692,30	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		57.692,30

Ajuste tipo del cambio del principal pendiente del contrato de arrendamiento financiero:

Valor contable (342.887,24/1,20)	285.739,37
Valor ajustado (342.887,24/1,30)	263.759,42
Disminución	21.979,95

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

Valor contable (1.157.112,76/1,20)	964.260,63
Valor ajustado (1.157.112,76/1,30)	890.086,73
Disminución	74.173,89

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	21.979,95	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	74.173,89	
768	Diferencias positivas de cambio		96.153,84

Ajuste al tipo de cambio de cierre del saldo de clientes moneda extranjera:

Valor contable (650.000 $/1,25)	520.000
Valor tipo cambio cierre (650.000 $/1,30)	500.000
Diferencia negativa	20.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	20.000	
430	Clientes (moneda extranjera)		20.000

Ajuste del IVA deducible del ejercicio al porcentaje de la regla de prorrata definitiva del año, cuyo importe es facilitado por el enunciado del ejercicio.

$$\text{Base imponible} \times 21\% \times 40\% = 138.600 \; ; \; \text{BI} = 1.650.000$$

IVA deducido	138.600
IVA deducible (1.650.000 × 0,21 × 0,37)	128.205
Disminución de IVA	10.395

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos en IVA de inversiones	10.395	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		10.395

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

Operaciones del año 20X1

1 de marzo

Vencimiento de la primera anualidad del *leasing*, operación en la que se reconocen diferencias de cambio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (90.000 $ × 2/12/1,15)	13.043,48	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	57.692,30	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	263.759,42	
668	Diferencias negativas de cambio	41.928,49	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... (432.887,24/1,15)		376.423,69

La cuota de arrendamiento devenga IVA del que solamente es deducible el 37 %, prorrata definitiva del año anterior y siendo el resto gasto del ejercicio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado (79.048,97 × 37 %)	29.248,12	
631	Otros tributos (79.048,97 × 63 %)	49.800,84	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... (376.423,69 × 21%)		79.048,97

Reclasificación a corto plazo de próxima cuota, optando por hacer al ajuste del tipo de cambio al cierre del ejercicio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	279.584,97	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		279.584,97

En relación con los clientes de moneda extranjera de dudoso cobro lo más lógico sería ajustarlos al tipo de cambio actual, dotar el deterioro y ajustar, si procede, ambas partidas al final del año.

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

Valor tipo cambio cierre (300.000 $/1,30)	230.769
Valor ajustado (300.000 $/1,15)	260.870
Diferencia positiva	30.101

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4304	Clientes (moneda extranjera)	30.101	
768	Diferencias positivas de cambio		30.101

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
436	Clientes de dudoso cobro (moneda extranjera)	260.870	
4304	Clientes (moneda extranjera)		260.870

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	260.870	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		260.870

1 de septiembre

Por la compra de una maquinaria a un proveedor nacional, en la que el IVA no deducible es mayor importe de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (1.000.000 + 1.000.000 × 21 % × 63 %)	1.132.300	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (1.000.000 × 21 % × 37 %)	77.700	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		910.000

31 de diciembre

Al 31 de diciembre las operaciones de ajuste a realizar son las siguientes:

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

- Amortización de la maquinaria.
- Devengo de intereses.
- Ajuste moneda extranjera.
- Ajuste clientes dudosos.

Por la amortización de la maquinaria procedente del contrato de arredramiento financiero, ya que en relación con la maquinaria adquirida el 1 de septiembre no hay datos sobre su vida útil.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	168.790	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ..... (1.687.900/10)		168.790

Por los intereses devengados por la siguiente cuota de arrendamiento financiero, aplicando el tipo de cambio de cierre.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas [(69.426,77 × 10/12)/1,10]	52.596,03	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		52.596,03

Ajuste tipo del cambio del principal de la deuda del arrendamiento financiero:

Valor contable (363.460/1,30)	279.585
Valor ajustado (363.460/1,10)	330.418
Aumento	50.833

Valor contable (793.652,29/1,30)	610.502
Valor ajustado (793.652,29/1,10)	721.502
Aumento	111.000

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

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	161.833	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		50.833
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		111.000

Ajuste al tipo de cambio de los clientes de dudoso cobro y de su deterioro:

Valor tipo cambio cierre (300.000 $/1,15)	260.870
Valor ajustado (300.000 $/1,10)	272.727
Diferencia negativa	11.857

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
436	Clientes de dudoso cobro moneda extranjera	11.857	
768	Diferencias positivas de cambio		11.857

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	11.857	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		11.857

En relación con el ajuste de los bienes de inversión y con el ajuste del IVA de este año el enunciado no presenta datos sobre la prorrata definitiva del año actual.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Delta se encuentra sujeta al impuesto sobre sociedades dentro del régimen general y a un tipo impositivo de un 28 %.

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

En el año 2X15, su BAI asciende a 6.350.000 euros.

Durante el año las retenciones y pagos a cuenta del impuesto han ascendido a 38.000 euros.

Durante 2X15 se han producido los siguientes hechos con incidencia en el impuesto sobre sociedades:

- La sociedad ha contabilizado determinadas liberalidades, sin posible deducción fiscal, por valor de 100.000 euros.
- Existen bases imponibles a compensar de ejercicios anteriores por valor de 350.000 euros.
- En el año 2X15 (1 de octubre) la sociedad ha adquirido mediante una operación de arrendamiento financiero una instalación técnica.

  El precio de adquisición del bien es de 750.000 euros. Se prevé que este bien tenga una vida útil de 10 años.

  Hasta el 31 de diciembre el importe abonado en concepto de recuperación del coste del bien asciende a 40.000 euros (sistema de cuotas constantes).

  Fiscalmente puede aplicar hasta el doble de la deducción máxima de las tablas, que en el caso de estos bienes coincide con los 10 años de amortización contable.

  La sociedad decide aplicarse el máximo permitido a efectos fiscales.
- La sociedad ha realizado unas inversiones en tecnología por valor de 700.000 euros que le dan derecho a una minoración en cuota de un 25 %.
- La sociedad tiene derecho a una deducción en cuota por doble imposición internacional por valor de 35.000 euros.

Trabajo a realizar:

- Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto.
- Conciliación entre resultado contable y fiscal.
- Contabilización del impuesto sobre sociedades del ejercicio.

(En la resolución de este supuesto no es necesario tomar en consideración la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.)

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

SOLUCIÓN

Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto

Beneficio antes de impuestos	6.350.000
+/– Ajustes	
Liberalidades (1)	100.000
Arrendamiento financiero (2)	– 18.750
Base imponible previa	6.431.250
Base imponible negativa	– 350.000
Base imponible	6.081.250
Tipo de gravamen	28 %
Cuota íntegra	1.702.750
Deducción inversiones	– 175.000
Cuota íntegra ajustada	1.527.750
Deducciones	35.000
Cuota líquida	1.492.750
Retenciones y pagos a cuenta	– 38.000
Cuota diferencial	1.454.750

(1) Liberalidades.

Las liberalidades han sido un gasto contable que no es gasto deducible en el ejercicio actual ni en los siguientes por lo que estamos ante una diferencia permanente.

(2) Arrendamiento financiero.

Gasto contable por amortización [(750.000/10) × (3/12)]	18.750
Gasto fiscal (recuperación de coste)	40.000
Límite (18.750 × 2)	37.500
Ajuste (37.500 – 18.750)	– 18.750

Se trata de un ajuste negativo en el impuesto sobre sociedades que desde el punto de vista contable constituye una diferencia temporaria imponible en origen.

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

Contabilidad del gasto devengado en el ejercicio por el impuesto sobre sociedades

Por el impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.492.750	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		38.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.454.750

Por la diferencia temporaria imponible:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	5.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (18.750 × 28 %)		5.250

Por la reversión de crédito de las bases imponibles negativas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	98.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (350.000 × 28 %)		98.000

Regularización de las cuentas derivadas del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.596.000	
6300	Impuesto corriente		1.492.750
6301	Impuesto diferido		103.250

Resultado del ejercicio después de impuestos = 6.350.000 – 1.596.000 = 4.754.000

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

Conciliación entre el resultado contable y fiscal

Resultado contable		4.754.000
Gasto por impuesto sobre sociedades		1.596.000
Diferencias permanentes		100.000
Liberalidades	100.000	
Diferencias temporarias con origen en el ejercicio		– 18.750
Resultado fiscal (base imponible)		6.431.250

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Operaciones financieras

La cooperativa Mássalud tiene concedido un préstamo del Banco Cooperativo, con un plazo de amortización de 10 años a amortizar mediante trimestralidades constantes a abonar el día 15 del último mes de cada trimestre natural; el préstamo se concertó y, por lo tanto, se dispuso del mismo el 15 de junio del año 2014, por lo que el primer pago trimestral se abonó el pasado 15 de septiembre.

El préstamo fue concedido a tanto de interés variable, con revisión anual del tipo a aplicar, siendo este el euríbor más dos puntos porcentuales, siendo el índice a aplicar el publicado en el BOE a efectos de revisión del préstamo con una anterioridad de 2 meses al inicio del periodo objeto de revisión.

El tanto aplicable en el momento de formalización de la operación fue del 4 %. La trimestralidad del primer año se fijó en 22.000 euros.

En el BOE de abril de 2015 el euríbor a un año es del 2,20 %.

Trabajo a realizar:

1. Determinar el capital inicial del préstamo.
2. Determinar el capital vivo a 15 de diciembre de 2014, confeccionando el cuadro de amortización.
3. Formar el cuadro de amortización de 2015, indicando el capital vivo a 15 de diciembre de 2015.

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

SOLUCIÓN

Se trata de un préstamo revisable o indexado con revisiones anuales, siendo el índice de referencia el euríbor + un diferencial del 2% y con un tipo de salida para el primer año del 4% anual. Al ser los vencimientos trimestrales del préstamo, debemos entender que es un efectivo anual liquidable trimestralmente, es decir un i : 0,04. Hemos considerado el criterio de establecer el tanto como efectivo, ya que al no especificarnos el tipo de interés, hemos seguido el criterio general de considerarlo como efectivo, ya que el nominal nos lo deben especificar (salvo para el caso del euríbor que por definición es nominal anual).

Cálculo del efectivo trimestral, a través de los tantos equivalentes

$$(1 + i) = (1 + i_m)^m$$

$$(1 + 0{,}04) = (1 + i_4)^4$$

$$i = 0{,}00985341$$

El importe del préstamo formalizado es:

$$C_0 = 22.000 \times a_{\overline{40}|0{,}00985341};$$

$$C_0 = 724.377{,}73 \text{ euros}$$

Y el capital vivo en 2 (31 de diciembre de 2014):

$$C_2 = 22.000 \times a_{\overline{38}|0{,}00985341} = 694.506{,}46 \text{ euros}$$

El cuadro de amortización hasta el segundo vencimiento trimestral:

Periodo	Cuota	C. interés(1)	C. amortización(2)	Cap. vivo (3)
15-09-2014	22.000	7.137,41	14.862,41	709.515,32
15-12-2014	22.000	6.991,15	15.008,86	694.506,46

(1) $I_1 = C_0 \times i = 724.377{,}73 \times 0{,}00985341 = 7.137{,}41$ euros.

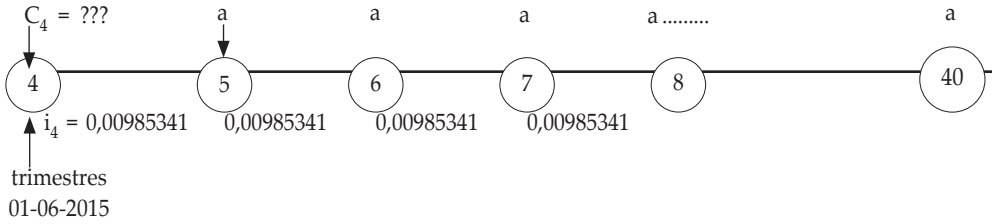
(2) $A_1 = a - I_1 = 22.000 - 7.137{,}41 = 14.862{,}41$ euros.

(3) $C_1 = C_0 - A_1 = 724.377{,}73 - 14.862{,}41 = 709.515{,}32$ euros.

Transcurrido 1 año, el préstamo se revisa (15 de junio de 2015).

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

El Banco nos calcula la nueva cuota al nuevo tipo de interés (euríbor + 2%) sobre el capital vivo o deuda pendiente al final del primer año o cuarto vencimiento trimestral. En consecuencia, se calcula el capital vivo en 4 actualizando los términos amortizativos (22.000 €) trimestrales futuros (40 – 12 = 36) al tipo de interés de salida [$i_4 = 0{,}00985341$]:



$$C_4 = 22.000 \times a_{36\rceil 0{,}00985341};$$

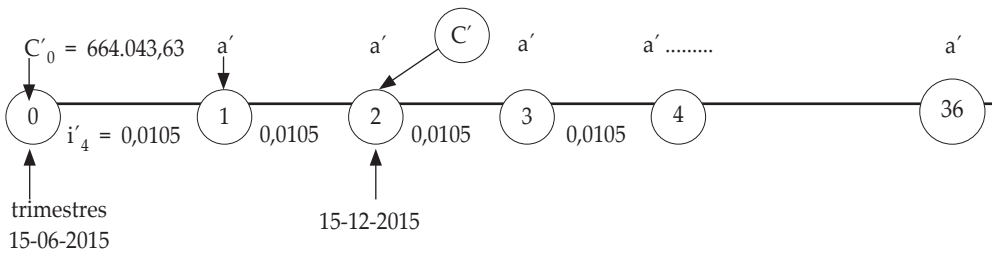
$$C_4 = C'_0 = 664.043{,}63 \text{ euros}$$

Sobre este nuevo capital, calculamos la nueva cuota, para ello determinamos el nuevo tipo de interés que nos van a aplicar:

- $Euríbor_{segundo\ año}$: 2,20%. [Debemos considerarlo nominal anual y al ser los vencimientos trimestrales, como un j(4)].
- Diferencial: +2,00%.

$$\text{Nuevo tipo de interés}_{\text{segundo año}} = 2{,}20\% + 2{,}00\% = 4{,}20\% = j(4)$$

$$j(4) = 0{,}0440; \quad i_4 = \frac{j(4)}{m} = \frac{0{,}0420}{4} = 0{,}0105$$

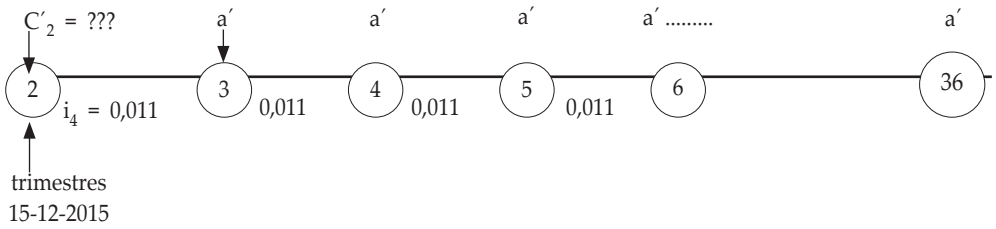


- Anualidad que amortiza el préstamo durante los 4 primeros trimestres del segundo año (15 de junio de 2015 a 15 de junio de 2016):

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

$$664.043,63 = a' \times a_{36|0,0105};$$

$$a' = 22.246,53 \text{ euros/trimestre}$$



$$C'_2 = 22.246,53 \times a_{34|0,0105} = 633.335,09 \text{ euros}$$

$$C'_2 = C_{15 \text{ diciembre } 2015} = 633.335,09 \text{ euros}$$

Confeccionamos el cuadro de amortización hasta el 15 de diciembre de 2015:

Periodo	Cuota	C. interés	C. amortización	Cap. vivo
15-09-2014	22.000,00	7.137,41	14.862,41	709.515,32
15-12-2014	22.000,00	6.991,15	15.008,86	694.506,46
15-03-2015	22.000,00	6.843,26	15.156,74	679.349,72
15-06-2015	22.000,00	6.693,91	15.306,09	664.043,63
15-09-2015	22.246,53	6.972,46	15.274,07	648.769,56
15-12-2015	22.246,53	6.812,08	15.434,45	633.335,09

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