Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 391 Octubre 2015

- **Compraventa de objetos de oro a particulares y régimen fiscal del oro de inversión.** ***María Rodríguez-Bereijo León***
- **El resultado financiero en el IS. Dividendos y plusvalías de cartera. Supuestos especiales de aplicación (y III).** ***Eduardo Sanz Gadea***
- **La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española.** ***Fernando Serrano Antón***
- **El nuevo gobierno fiscal corporativo en España.** ***Santiago Barrenechea y Francisco González Fernández-Mellado***
- **La reforma parcial de la LGT operada por la Ley 34/2015.** ***José Andrés Sánchez Pedroche***
- **Utilidad pública y explotaciones económicas.** ***Isidoro Martín Dégano***
- **El sujeto pasivo de AJD en las hipotecas unilaterales.** ***Pilar Álvarez Barbeito***
- **Influencia del consejero delegado en el resultado empresarial.** ***Esther de Quevedo Puente, Juan Bautista Delgado García y Virginia Blanco Mazagatos***
- **ICAC: La determinación del coste de producción (I).** ***Javier Romano Aparicio***
- **NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.** ***Jesús García Álvaro***
- **NIA-ES 705. Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.** ***Jesús García Álvaro***

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Octubre 2015 – Número 391

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

Hilario Albarracín Santa Cruz *(Consejero Delegado de KPMG)*
Mario Alonso Ayala *(Presidente de Censores Jurados de Cuentas y Presidente y Cofundador de AUREN)*
Pilar Álvarez Barbeito *(Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña)*
Sotero Amador Fernández *(Profesor de Contabilidad del CEF)*
Oriol Amat Salas *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra)*
Inocencio Carazo González *(Socio director de Insesa Concursal Abogados)*
Juergen B. Donges *(Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia)*
Vicente Durán Rodríguez *(Socio de KPMG Abogados)*
Lorenzo de las Heras Miguel *(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)*
Manuel Gago Areces *(Vicepresidente de la Confederación Española de Directivos y Ejecutivos)*
Susana Gago Rodríguez *(Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III)*
María Antonia García Benau *(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia)*
Begoña Giner Inchausti *(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia)*
José Antonio Gonzalo Angulo *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá)*
Pedro Manuel Herrera Molina *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED)*
Alejandro Larriba Díaz-Zorita *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá)*
Eduardo Luque Delgado *(Presidente de AEDAF y Presidente de Luque Abogados)*
Luis Alberto Malvárez Pascual *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva)*
Gloria Marín Benítez *(Socia de Uría Menéndez Abogados. Área Tributaria)*
Diego Martín-Abril Calvo *(Director General de Tributos)*
Miguel Ángel Martínez Lago *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid)*
Ana María Martínez Pina *(Presidenta del ICAC)*
Francesco Moschetti *(Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario)*
Carlos Palao Taboada *(Abogado Montero-Aramburu)*
José Andrés Sánchez Pedroche *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Rector de la UDIMA)*
Manuel Villasalero Díaz *(Profesor Titular de Organización de Empresas. Universidad de Castilla-La Mancha)*

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 (2015)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
144,24 € (IVA no incluido)	• Suscriptores: 16,35 € (IVA no incluido) • No suscriptores: 19,23 € (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 practicos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

96/2015 La tributación en España de la compra a particulares de objetos de oro por empresarios o profesionales en el marco del régimen fiscal del oro de inversión

Spanish taxation on gold objects tradings under the European tax scheme of gold market 5

Accésit Premio «Estudios Financieros» 2015

(María Rodríguez-Bereijo León)

97/2015 El resultado financiero en el Impuesto sobre Sociedades. Dividendos y plusvalías de cartera. Supuestos especiales de aplicación. Rentas negativas (y III)

The financial result for Corporate Income Tax purposes. Dividends and capital gains arising from the sale of shares. Special cases. Capital losses (and III) 43

(Eduardo Sanz Gadea)

98/2015 La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales

The influence of BEPS action plan in the Spanish taxation: impact on legislation, tax litigation and the role of courts 77

(Fernando Serrano Antón)

99/2015 Nuevo marco del gobierno fiscal de las empresas cotizadas

New tax governance framework in Spain 111

(Santiago Barrenechea y Francisco González Fernández-Mellado)

100/2015 La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015

Tax General Law as partially amended by Law 34/2015 147

(José Andrés Sánchez Pedroche)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

101/2015 La revocación de la utilidad pública por el ejercicio de explotaciones económicas. (Análisis de la STS de 1 de abril de 2015, rec. núm. 3231/2012) 149

(Isidoro Martín Dégano)

102/2015 Hipotecas unilaterales formalizadas en garantía de deudas tributarias aplazadas: la administración acreedora como sujeto pasivo de «AJD». (Análisis de la STS de 16 de julio de 2015, rec. núm. 1543/2014) 158

(Pilar Álvarez Barbeito)

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

103/2015 ¿Es relevante la reputación del Consejero Delegado? Un análisis de su influencia en los resultados empresariales para el contexto español

CEO's reputation is relevant? An analysis of their influence on business results for the Spanish context 163

Accésit Premio «Estudios Financieros» 2015

(Esther de Quevedo, Juan Bautista Delgado y Virginia Blanco)

104/2015 Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (I)

Resolution of Institute of Accounting and Audit by establishing criteria for determining the cost of production (I) 191

(Javier Romano Aparicio)

COMENTARIOS NIA

105/2015 NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

ISA 700. Forming an opinion and reporting on financial statements 221

(Jesús García Álvaro)

106/2015 NIA-ES 705. Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente

ISA 705. Modifications to the opinion in the independent auditor's report 223

(Jesús García Álvaro)

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

LA TRIBUTACIÓN EN ESPAÑA DE LA COMPRA A PARTICULARES DE OBJETOS DE ORO POR EMPRESARIOS O PROFESIONALES EN EL MARCO DEL RÉGIMEN FISCAL DEL ORO DE INVERSIÓN

María Rodríguez-Bereijo León

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
(Acreditada a Titular por ANECA).
Universidad Autónoma de Madrid

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

El Jurado ha estado compuesto por: don Diego Martín-Abril Calvo, doña Pilar Álvarez Barbeito, don Vicente Durán Rodríguez, don Pedro Manuel Herrera Molina y doña Gloria Marín Benítez.

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

Extracto

En tiempo reciente, varias Administraciones tributarias autonómicas han iniciado procedimientos de comprobación e investigación con la finalidad de liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), en relación con las operaciones de compra de objetos de oro a particulares por parte de empresarios o profesionales que se encargan de la transformación de estos objetos para separar el oro de otros materiales y posteriormente vender la materia prima a las entidades o empresas de fundición o acuñación de oro. Las entidades de compraventa de oro son pues el primer eslabón en el proceso productivo de transformación del oro para luego ser vendido en el mercado internacional del oro. En este artículo se trata de analizar esta actividad y someter a revisión las distintas posturas sobre su tributación sostenidas por la Administración y los Tribunales. Tras ello, se formulará una propuesta concreta en cuanto a la que creemos debe ser una correcta interpretación de esta cuestión en el marco de la regulación comunitaria del mercado del oro y de la delimitación entre el IVA y el ITP y AJD.

Palabras claves: compraventa de objetos de oro, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IVA, oro de inversión y Derecho comunitario.

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

"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)".

SPANISH TAXATION ON GOLD OBJECTS TRADINGS UNDER THE EUROPEAN TAX SCHEME OF GOLD MARKET

María Rodríguez-Bereijo León

Abstract

Recently, Spanish Tax Administration of some Autonomous Communities have begun administrative tax control procedures to correctly assess the Tax on the Transfer of Assets and Certified Legal Documents (ITP y AJD) in relation to the purchase of gold objects to private actors by businessmen or professionals, whom their business consists in the transformation of these gold objects to obtain the gold as a raw material, so they can later on sell it to foundry industries. These businessmen are therefore the first step of the production and transformation process of gold. It also constitutes the first step in the investment Gold Market, which is subject of European regulation by the Directive 98/80/EC, which aims to eliminate competition distortions between Member States and, at the same time enhance the competitiveness of the European Gold Market. This article's aim is to analyze this question under the incompatibility between Value Added Tax (VAT) and the Spanish Tax on the Transfer of Assets and Certified Legal Documents (ITP y AJD).

Keywords: gold objects purchases, Tax on the Transfer of Assets and Certified Legal Documents, Value Added Tax, investment gold market and European Law.

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

Sumario

Introducción

I. La doctrina jurisprudencial y administrativa sobre la tributación de las compras de objetos de oro a particulares

1. Las SSTS de 18 de enero de 1996 y 10 de diciembre de 2009 y las SSTS de 15 y 16 de diciembre de 2011
2. La jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia: STSJ de Andalucía de 7 de diciembre de 2005, SSTSJ de Cataluña de 21 y 29 de junio de 2007, STSJ de Andalucía de 26 de septiembre de 2013, STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2013
3. La doctrina administrativa y la RTEAC de 8 de abril de 2014

II. La delimitación del supuesto de hecho en las compraventas de oro a particulares. Razones para su no sujeción a TPO

1. Análisis del supuesto de hecho en el ámbito de aplicación del IVA y de los criterios de delimitación entre el IVA y el ITP y AJD
2. Análisis del supuesto de hecho en el marco del ITP y AJD

III. La compra de objetos de oro a particulares en el marco de la regulación del oro en el IVA y el régimen especial del oro de inversión

IV. 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)".

INTRODUCCIÓN

Desde hace ya varios años, existe un conflicto planteado entre algunas Administraciones tributarias y un sector de contribuyentes en torno a la fiscalidad correspondiente a las operaciones de compraventa de oro a particulares por parte de empresarios o profesionales dedicados habitualmente al ejercicio de esta actividad. Se trata de las llamadas entidades de compraventa de oro, frecuentemente llamadas «Compro Oro». Los conflictos han surgido a raíz de las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas por varias Administraciones tributarias autonómicas tendentes a la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD), en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) a un tipo del 4 % sobre la base del precio satisfecho por las compras de oro en periodos no prescritos. Estas actuaciones se apoyan en la opinión mantenida por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en varios pronunciamientos que sostienen que las compraventas a particulares de oro y metales preciosos están sujetas y no exentas del ITP y AJD en su modalidad de TPO[1]. Estas actuaciones han causado gran conmoción entre los empresarios y entidades dedicadas a la compraventa de objetos de oro a particulares, que venían entendiendo que estas compras no quedaban sujetas a TPO de acuerdo con la doctrina establecida por el Tribunal Supremo (TS) en su *Sentencia de 18 de enero de 1996* (NFJ004209), que ha sido corroborada después por varios Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) de distintas comunidades autónomas. Así, estos empresarios o profesionales han venido funcionando en su actividad sin considerar entre sus costes este gravamen de TPO, por lo que la exigencia repentina por parte de algunas Administraciones tributarias autonómicas de un porcentaje del 4 % sobre el total de las compras realizadas en los años no prescritos está llevando a muchas de estas empresas o empresarios individuales a la quiebra o cierre de su actividad. Por otra parte, según las informaciones facilitadas por el propio sector, este mercado ha tenido un auge considerable en los últimos años debido a la crisis económica, por lo que el aumento de las transacciones podría haber influido en que se haya dado un giro a su tratamiento fiscal por parte de las comunidades autónomas, encargadas de la gestión de un impuesto cedido como es el ITP y AJD.

Recientemente, el TS se ha vuelto a pronunciar al respecto en un *Auto de 13 de noviembre de 2014* (NFJ058457), inadmitiendo un recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Junta de Andalucía contra la STSJ de Andalucía de 26 de marzo de 2014 (NFJ058461) sobre liquidaciones en concepto de ITPO. En este auto, aunque el TS no entra a pronunciarse sobre el fondo del asunto, sí realiza importantes afirmaciones al respecto. El Tribunal señala que sigue considerando vigente la doctrina mantenida en la Sentencia de 18 de enero de 1996, «al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011». Por

[1] Consultas V1066/2011, de 26 de abril (NFC041273), y V0819/2012, de 18 de abril (NFC044283).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 que «existiendo doctrina legal, carece de sentido el recurso de casación en interés de la ley pues, como destaca la Sentencia de esta Sala 5 de marzo de 2004 (...) el (recurso) de casación en interés de ley tiene por finalidad la fijación de doctrina legal cuando esta no existe y resulta procedente, pero no puede utilizarse para reiterar la doctrina ya declarada»[2]. Lo cual equivale a una reafirmación, si bien de manera indirecta, de su doctrina sobre la no sujeción de estas operaciones al gravamen de TPO, doctrina que el Alto Tribunal califica de «procedente», y no considera necesario revisar. Este pronunciamiento pondría el punto final a la polémica suscitada al respecto y aconseja, cuando menos, una profunda revisión de la doctrina administrativa mantenida por la DGT. Esta circunstancia, unida al considerable auge experimentado por el oro de inversión en los últimos años por la situación de crisis, hacen de esta una cuestión de gran interés y actualidad, que merece un análisis jurídico que la doctrina no ha realizado hasta ahora. A ello pretenden contribuir las líneas que siguen.

Es preciso tener en cuenta que estas operaciones se incardinan en el proceso de producción y comercialización del oro de inversión, que es un mercado regulado a nivel comunitario, por lo que su afectación por otros impuestos indirectos nacionales podría entrañar problemas desde el punto de vista del Derecho comunitario. La Unión Europea (UE) reformó la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en el régimen especial aplicable al oro de inversión con la *Directiva 1998/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998*, para eliminar las distorsiones de competencia entre Estados miembros y reforzar la competitividad internacional del mercado comunitario del oro. El objetivo era establecer una tributación indirecta sobre el oro lo menos gravosa posible, evitando las distorsiones a la competencia[3]. El oro es un bien que cotiza en el Mercado de Oro de Londres y los precios del oro se fijan dos veces al día por la Gold Fixing Assotiation en función de la oferta y la demanda de oro, proporcionando un precio de referencia para las operaciones de compra y venta a productores, consumidores, inversores y bancos centrales de todo el mundo, que determinan sus precios de compra y venta partiendo del valor actualizado a tiempo real que marca la cotización del oro en el mercado de Londres. El oro que cotiza en el Mercado de Londres tiene 995 milésimas de pureza y es el calificado como oro de inversión. Es importante, pues, tener en cuenta desde un principio la distinción que media entre las operaciones de compraventa de oro a particulares y las operaciones con oro de inversión, pero al mismo tiempo poner de relieve la incardinación de estas operaciones de compra de oro en el marco de la cadena de producción del oro de inversión. Una muestra de ello es el modo de cómo se fijan los precios en estas operaciones[4]. En el seno de la UE no existe ningún otro país comunitario que establezca

---

2 *Vid*. ATS de 13 de noviembre de 2014 (NFJ058457), Razonamiento Jurídico Cuarto.

3 Así se refleja en los considerandos de la Directiva 1998/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, sobre el oro de inversión, donde se señala «que la aplicación de las normas fiscales ordinarias constituye un obstáculo importante para su utilización para fines de inversión financiera y, por lo tanto, justifica la aplicación de un régimen fiscal específico aplicable al oro de inversión» y que «dicho régimen también acrecentará la competitividad internacional del mercado comunitario de oro».

4 Véase Informe elaborado por Garrigues: *ITP y AJD-Compraventa de oro a particulares*, Málaga, 17 de enero de 2013, págs. 6-8.

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

otros impuestos indirectos específicos que graven la cadena de producción del oro[5], por lo que cabe preguntarse si la exigencia de TPO en una fase de esta cadena productiva no contraviene los objetivos perseguidos por la regulación comunitaria del oro en el ámbito del IVA.

También desde una perspectiva interna, el sometimiento a tributación por TPO de las compras de objetos de oro a particulares, en la medida en que estas operaciones se enmarcan en la cadena de producción y comercialización del oro de inversión objeto de regulación especial en el IVA, ofrece serias dudas sobre su razonabilidad desde el punto de vista de la política fiscal y el reparto de la tributación indirecta en España entre el IVA y el ITP y AJD. Para pronunciarnos sobre ello, consideramos necesario, sin embargo, comenzar exponiendo las posturas mantenidas hasta ahora por la jurisprudencia y la doctrina administrativa.

I. LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL Y ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS COMPRAS DE OBJETOS DE ORO A PARTICULARES

1. LAS SSTS DE 18 DE ENERO DE 1996 Y 10 DE DICIEMBRE DE 2009 Y LAS SSTS DE 15 Y 16 DE DICIEMBRE DE 2011

El supuesto de hecho que nos ocupa es sustancialmente el mismo sobre el que ya se pronunció el TS en la *Sentencia de 18 de enero de 1996* (NFJ004209): la compra a particulares de objetos de oro, platino y joyería por un comerciante dedicado a la compra y venta de estos objetos para su posterior reventa. En dicha sentencia, el Alto Tribunal analiza el supuesto distinguiendo las compras realizadas hasta el 31 de diciembre de 1985 y las posteriores, ya que a partir del 1 de enero de 1986 entró en vigor el IVA. Con respecto a las primeras, el Tribunal realiza el enjuiciamiento de la cuestión desde la delimitación entre el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE), como tributo general de la imposición indirecta vigente en aquel momento, y el ITP y AJD. A juicio del TS, la línea fronteriza entre ambos impuestos es clara y viene marcada por la naturaleza jurídico-económica de las operaciones de que se trate, si pertenecen al tráfico de las empresas mercantiles, el tributo aplicable es el IGTE, y si no pertenecen a este tráfico el impuesto aplicable será el ITP y AJD. «La idea esencial –señalaba el Tribunal– es que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es ajeno y queda al margen de todas las operaciones que integran el tráfico empresarial, típico y habitual, estén o no, y esto es fundamental, sujetas al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas»[6].

Para llegar a una correcta delimitación entre ambos impuestos, el Tribunal comienza analizando el ámbito de sujeción del IGTE, impuesto hoy desaparecido de nuestro sistema tributa-

[5] *Vid*. GARRIGUES: *ITP y AJD-Compraventa de oro a particulares*, cit., págs. 6-8.

[6] Cfr. STS de 18 de enero de 1996 (NFJ004209), FJ Segundo.

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

rio vigente, que plantea su hecho imponible desde la perspectiva de los *outputs*, o sea, entregas, ventas, etc., sin que se mencionen los *inputs*, en términos jurídicos las adquisiciones de primeras materias, productos, suministros o servicios recibidos porque detrás de todas estas operaciones se hallan normalmente empresarios y estos habrán quedado previamente sujetos al impuesto, repercutiendo a sus clientes-empresarios la cuota correspondiente. En cuanto a las adquisiciones realizadas por un empresario, dentro de su tráfico típico y habitual, no procedentes de empresa mercantil alguna, sino de personas particulares, como pueden ser, entre otros, los objetos de oro, plata, platino y joyería, que por mor de su venta a un empresario vuelven al circuito o proceso económico de producción y distribución, la Ley 41/1964, de 11 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas las excluyó porque los vendedores no eran empresarios ni actuaban con habitualidad. El Tribunal señala, y esto es importante a los efectos del caso para valorar el correcto encaje de los impuestos indirectos en nuestro sistema tributario, que «esta exclusión no implica en absoluto, que tales adquisiciones a particulares queden fuera del concepto de "trafico empresarial", antes al contrario hay que ratificar que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería (...) integran la fase de *inputs* (término económico) o de formación del coste (término contable) o de adquisiciones por compra (término jurídico) de su tráfico mercantil, típico y habitual»[7]. A juicio del Tribunal esta exclusión ha de entenderse en el marco del IGTE y ello no implica que exista «argumento ni razón lógica alguna que permita trasladar o transponer dicha exclusión mediante el argumento sofístico, de que por esa misma razón dichas operaciones están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»[8]. En apoyo de esta afirmación, el Tribunal señala que existen otros supuestos de actos o contratos que quedan excluidos expresamente del ITP y AJD, como supuestos de no sujeción, precisamente por integrar el tráfico empresarial habitual, a pesar de que no tributen por el IGTE, de manera que el legislador «permite que no tributen ni por uno ni por otro impuesto indirecto».

En este punto, compartimos plenamente la postura del Alto Tribunal al enjuiciar aquella normativa, porque se trata de delimitar correctamente el ámbito de aplicación de ambos impuestos indirectos y la delimitación del hecho imponible del ITP y AJD de acuerdo con el tenor literal de la Ley 41/1964 excluye de gravamen cualquier operación que constituya acto habitual del tráfico mercantil.

Para las compras realizadas a partir del 1 de enero de 1986, momento en el que entra en vigor el IVA, el Tribunal analiza la nueva redacción dada por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, al artículo 7.5 del TRLITP y AJD, donde se establece que: «No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo

7 STS de 18 de enero de 1996 (NFJ004209), FJ Cuarto.

8 Ibídem, FJ Cuarto.

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

las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

En este punto clave, la interpretación de la delimitación negativa del ámbito del hecho imponible del ITP y AJD, el Tribunal entiende que este precepto utiliza dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos: 1.º Que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, con independencia de que tales operaciones estén o no sujetas al IVA. 2.º Que las operaciones estén sujetas a IVA.

De acuerdo con ello el Tribunal entiende que las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería realizadas por el empresario, luego revendedor, integran su tráfico empresarial típico y habitual, «cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio». El Tribunal no soslaya el hecho de que las compras de tales objetos por el empresario revendedor «no están sujetas al IVA», pero señala que «no existe una identidad absoluta entre el tráfico empresarial en su totalidad y el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido»[9]. Como ejemplo de ello, señala que determinadas operaciones que corresponden al tráfico empresarial no están, sin embargo, sujetas al IVA. El ejemplo paradigmático es el de la reventa de bienes usados, en donde los bienes de que se trata habían salido del proceso o circuito de producción/distribución, por hallarse en la fase final de consumo y vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones en que el vendedor suele ser un particular, no sujeto al IVA, y el adquirente un empresario.

Unos años más tarde, el propio Tribunal volvió a traer a colación esta misma doctrina en su *Sentencia de 10 de diciembre de 2009*[10]. Esta sentencia, que es frecuentemente citada por la jurisprudencia para corroborar el criterio mantenido en la STS de 18 de enero de 1996, no puede considerarse, a nuestro juicio, sustancialmente idéntica a la del año 1996. Antes al contrario, si bien aplica el mismo criterio para delimitar el ámbito de aplicación del ITP y AJD, determinar si la operación se realizó a título particular o *por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad*, lo hace desde la óptica contraria, probablemente teniendo en cuenta la naturaleza de la operación, el otorgamiento de una fianza, que es bien distinta al supuesto de hecho de la sentencia de 1996. Se trataba de una operación compleja de afianzamiento como consecuencia de un acto previo de aval por parte de una entidad financiera que, actuando como fiadora, no lo hace sin embargo, «en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional», por lo que se discute sobre su sujeción o no al concepto de TPO. El TS llega a una conclusión contraria a la que mantenía en la Sentencia de 18 de enero de 1996, al entender que «el afianzamiento había sido otorgado por un particular, que no consta que actuara en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, a favor de una entidad financiera (ARESBANK) que, como acreedor afianzado, era el sujeto pasi-

9 *Vid*. FJ Séptimo.

10 STS de 10 de diciembre de 2009 (NFJ037250).

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

vo obligado al pago del ITP a título de contribuyente [art. 8 e)], no el constituyente de la fianza». Y concluye que: «Cuando la fianza no simultánea a la constitución del préstamo la constituya una persona física que no es empresario o profesional en desarrollo de su actividad, la operación quedará gravada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.1 b) del Texto Refundido de la Ley del ITP». En el caso de autos, la conclusión del Tribunal es que el supuesto queda fuera del ámbito de la sujeción al hecho imponible delimitado por el artículo 7.5 del TRLITP y AJD, *en la medida en que la fianza no había sido constituida por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad*.

La explicación a esta coexistencia de criterios para delimitar el ámbito de aplicación del ITP y AJD debe buscarse en el razonamiento esgrimido por el Alto Tribunal en sus Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011[11]. En la primera de ellas, *STS de 15 de diciembre de 2011* (NFJ059422), el TS explica que la doctrina sentada en su STS de 18 de enero de 1996 se justifica en la naturaleza del bien que era objeto de la transmisión, objetos de oro, plata, platino y joyería, «que son bienes muy diferentes a los inmuebles, no solo por su naturaleza, sino por su regulación». Y añade que «lo primero que hay que saber es de qué tipo de bien estamos hablando y si tiene una serie de normas específicas»[12], lo que le sirve en el caso de autos para rechazar el recurso en unificación de doctrina por la falta de identidad objetiva de los presupuestos de las dos sentencias pretendidamente contradictorias, al haberse «demostrado que el oro, la chatarra y los inmuebles están sujetos a regímenes diferentes»[13].

Además, el TS hace también otra afirmación importante respecto a cómo deben ser entendidas las normas que delimitan el hecho imponible del ITP y AJD, artículos 7 y 7.5 de la LITP y AJD, donde deben aplicarse los distintos criterios de interpretación de las normas tributarias, no solo el criterio literal de interpretación de la norma, sino también el lógico y el finalista. Precisamente de acuerdo con este último criterio, el TS concluye que en el caso de la Sentencia de 15 de diciembre de 2011, donde se trataba de la compra de un inmueble por un empresario a un particular, «no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IVA ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario (art. 31.1 de la Constitución)»[14].

En definitiva, pues, aunque en esta sentencia se llegue a una conclusión contraria respecto a la sujeción al ITP del caso de autos respecto de la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996, con respecto al supuesto de las compras de objetos de oro a particulares por parte de empresarios

---

11 *Vid*. SSTS de 15 (NFJ059422) y 16 de diciembre de 2011, recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente.

12 *Vid*. STS de 15 de diciembre de 2011 (NFJ059422), FJ Cuarto.

13 *Vid*. FJ Quinto.

14 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)".

o profesionales, se pueden extraer las siguientes conclusiones en cuanto a los criterios que deben guiar la interpretación del ámbito de sujeción del ITP y AJD:

1.ª Que lo primero que hay que saber es de qué tipo de bien estamos hablando, ya que el TS admite que la naturaleza del bien que se transmite influye en la determinación sobre su sujeción o no al ITP y AJD. En el caso de los objetos de oro (chatarra, oro, plata, platino y joyería) el TS recuerda «que están sujetos a un régimen especial de tributación, lo que demuestra la singularidad del caso».

2.ª Que la aplicación de las normas que delimitan el ámbito de sujeción del hecho imponible del ITP y AJD debe guiarse no solo por un «criterio literal de interpretación», sino también por el «criterio lógico y el finalista», lo que puede llegar a justificar que si existe un criterio de política fiscal relevante, como el que el TS parece entender que subyacía en el caso de las compras de objetos de oro a particulares, en una determinada operación de compraventa no se pague ni IVA ni ITP.

2. LA JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA: STSJ DE ANDALUCÍA DE 7 DE DICIEMBRE DE 2005, SSTSJ DE CATALUÑA DE 21 Y 29 DE JUNIO DE 2007, STSJ DE ANDALUCÍA DE 26 DE SEPTIEMBRE DE 2013, STSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA DE 16 DE DICIEMBRE DE 2013

El criterio mantenido por el TS en su Sentencia de 18 de enero de 1996 ha sido corroborado posteriormente por varios TSJ de diversas comunidades autónomas, que han fallado de forma coincidente sobre la no sujeción a efectos del ITP y AJD, de las adquisiciones de objetos de joyería a particulares efectuadas por una entidad en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional[15]. En este conjunto de sentencias se acoge el razonamiento seguido en la STS de 18 de enero de 1996, donde se parte de la delimitación entre el ITP y AJD y el antiguo IGTE, para luego trasladar esta delimitación a la realidad normativa actual a efectos de la delimitación entre el ITP y AJD y el IVA. Siguiendo a la *STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007* (NFJ059420), cuyo razonamiento es seguido de forma idéntica en el resto de este grupo de sentencias, vamos a exponer a continuación los puntos principales de esta doctrina jurisprudencial.

El recurrente trae a colación la doctrina contenida en la STS de 18 de enero de 1996, cuya idea esencial es que el ITP y AJD «es ajeno y queda al margen de todas las operaciones que integran el tráfico empresarial, típico y habitual», estén o no sujetas al IGTE. Y se entiende que «las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para

[15] En este sentido, STSJ de Andalucía de 7 de diciembre de 2005 (NFJ059418) y de 26 de septiembre de 2013 (NFJ054392), SSTSJ Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420) y 29 de junio de 2007 (NFJ026901), STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2003 (NFJ059415).

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

revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares»[16]. Por otra parte, se reitera de nuevo el criterio vertido en la STS de 18 de enero de 1996, de que respecto a la sujeción de estas operaciones al antiguo IGTE, estas quedaban excluidas del mismo como adquisiciones procedentes de unidades de consumo, fundamentalmente de bienes usados, que por mor de su venta a un empresario vuelven al circuito o proceso económico de producción y distribución. Pero tal exclusión, a raíz de la Ley 41/1964, de 11 de junio, no permite argumentar «que por esa misma razón dichas operaciones están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»[17].

A continuación la línea seguida por el TSJ de Cataluña y el resto de TSJ es ahondar en la delimitación del hecho imponible del ITP y AJD de acuerdo con las sucesivas reformas legislativas operadas en la normativa del impuesto. En este sentido, el TSJ de Cataluña llama la atención sobre el hecho de que las resoluciones anteriores de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) giran alrededor de la incorporación del vocablo «transmitentes» que en su momento incorporara el artículo 62 de la Ley reguladora del ITP y AJD en la modificación operada por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, que dispuso: «1. No estarán sujetas las transmisiones a título oneroso, los préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones cuando constituyan actos habituales de tráfico de las empresas o explotaciones transmitentes...». Lo cual es interpretado por los TEA en el sentido de que «solo son no sujetas las transmisiones hechas por las empresas o demás unidades productivas, que constituyan actos típicos y habituales de su propio tráfico, pero no las realizadas por los particulares, sin carácter habitual»[18]. Pero, a juicio del Tribunal, la incorporación de la palabra «transmitentes» tan solo respondía al intento de lograr mayor simetría entre el IGTE y el ITP y AJD.

La reforma definitiva en el ITP y AJD tuvo lugar por la Ley 32/1980, de 21 de junio, y partiendo de esta regulación se analiza la sujeción al tributo desde la relación entre dos artículos, el artículo 3.5 (norma de no sujeción) y el artículo 4 c) (sujetos pasivos del impuesto) de la Ley del ITP y AJD. De donde el Tribunal hace el razonamiento siguiente: el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y joyería sería, en principio, el sujeto pasivo del ITP y AJD –art. 4, letra b)– pero como es empresario y dicha actividad constituye acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le es de aplicación la norma de no sujeción (art. 3.5). Por su parte, los particulares vendedores de los objetos de oro, plata, etc., quedan al margen de la aplicación del artículo 3, apartado 5 de la Ley del ITP y AJD, porque no son sujetos pasivos del ITP y AJD[19].

---

16 *Vid*. STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Cuarto; STSJ de Cataluña de 29 de junio de 2007 (NFJ026901), FJ Segundo; STSJ de Andalucía de 26 de septiembre de 2013 (NFJ054392), FJ Sexto; STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2003 (NFJ059415), FJ Segundo, y STSJ de Andalucía, de 7 de diciembre de 2005 (NFJ059418), FJ Segundo.

17 STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Cuarto.

18 *Vid*. STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Quinto.

19 *Vid*. STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Sexto.

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

Finalmente, por lo que respecta a la siguiente delimitación entre el ITP y AJD y el IVA, la disposición adicional 1.ª de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, reguladora del IVA, dio nueva redacción al artículo 7.5 del TRLITP y AJD, estableciendo la norma de no sujeción a efectos del ITP y AJD[20]. De acuerdo con ella, el TSJ de Cataluña entiende, siguiendo la misma línea de razonamiento de la STS de 18 de enero de 1996, que «este precepto utiliza dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos: 1.º Que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, con independencia de que tales operaciones estén o no sujetas al IVA. 2.º Que las operaciones estén sujetas a IVA». Las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería realizadas por el empresario, luego revendedor, integran su tráfico empresarial típico y habitual, «cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio». A ello no es óbice, como ya se dijera en la STS de 18 de enero de 1996, el hecho de que tales operaciones no queden sujetas tampoco al IVA, pues existen operaciones que corresponden al tráfico empresarial y que sin embargo no están sujetas como tales al IVA. El ejemplo paradigmático que se vuelve a citar es el de la reventa de bienes usados, que no queda sujeta a IVA por la primera entrega de bienes del particular al empresario, pero donde no obstante el legislador ha establecido un régimen especial, sobre el que volveremos más adelante, que trata de mitigar el efecto de doble imposición que se produce al no haber podido el particular repercutir el IVA cuando vendió los objetos al empresario.

En contra de esta doctrina se han dictado también algunas sentencias, como la STSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998 (NFJ059410) y la STSJ de Aragón de 1 de junio de 2010 (NFJ041267). Sin embargo, resultan bastante débiles para oponerse a la doctrina jurisprudencial anterior. La STSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998, que es la única que versa expresamente sobre la cuestión de la compra de objetos de oro a particulares, realiza una interpretación de la norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD bastante particular porque se basa en que el propio TSJ propone sustituir el término «operaciones» empleado en el artículo 7.5 por el primero de los términos empleados en el artículo 7 del TRLITP y AJD, el de «transmisiones» para sostener así que «solo aquellas en que el sujeto agente de la transmisión, el *tradens*, sea un empresario o profesional actuando en el tráfico propio de su actividad mercantil» se consideran no sujetas al ITP y AJD. No podemos compartir esta forma de aplicación de la ley y mucho menos que esta constituya, como dice el Tribunal, una «exégesis literal del precepto transcrito puesto en su contexto con el contenido del propio artículo en el que se integra». El artículo 7.5 del TRLITP y AJD dice lo que dice y emplea «literalmente» el término «operaciones», que podría equivaler a transmisiones o adquisiciones, en función de la óptica que se adopte. Por otra parte, el TSJ de La Rioja justifica su aparta-

[20] «5. No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

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

miento respecto de la doctrina sentada por la STS de 18 de enero de 1996 con el argumento de que «por relevante que sea tal precedente, al no constituir doctrina jurisprudencial, tampoco vincula a este Tribunal»[21]. Y esta argumentación, en el momento actual, es difícilmente sostenible tras el reciente pronunciamiento del TS en su *Auto de 13 de noviembre de 2014* (NFJ058457), donde el Tribunal señala expresamente que sigue considerando vigente la doctrina mantenida en la STS de 18 de enero de 1996, «al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011» y que ello constituye «doctrina legal», que hace improcedente el planteamiento del recurso de casación en interés de la ley, pues este «no puede utilizarse para reiterar la doctrina ya declarada»[22].

3. LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y LA RTEAC DE 8 DE ABRIL DE 2014

Respecto al problema que nos ocupa, la doctrina administrativa sostenida por la DGT, ha entendido lo siguiente:

1. Si la transmisión onerosa de bienes se ha efectuado por un particular, quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Onerosas del ITP y AJD, con independencia de que el obligado al pago sea el adquirente del bien o derecho transmitido y de que este sea sujeto pasivo del IVA, ya que es la condición del transmitente la que determina si la operación cae en la órbita del IVA o en la modalidad de TPO del ITP y AJD [DGT, Consulta V1066/2011, 26 de abril (NFC041273)].
2. Cuando el titular de un negocio de compraventa de oro adquiere objetos y joyas de oro a particulares para su transformación y posterior venta a un mayorista, o posterior comercio al por menor, la operación queda sujeta a la modalidad de TPO del ITP y AJD, con independencia de cuál sea la naturaleza del adquirente titular del negocio, ya sea otro particular o un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, siendo sujeto pasivo el adquirente de los objetos y joyas de oro [DGT, Consulta V0819/2012, 18 de abril (NFC044283)].

Sobre esta problemática existe también una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), dictada en unificación de doctrina, la *RTEAC de 8 de abril de 2014* (NFJ054139), que analiza dos cuestiones: 1.º Si este tipo de operaciones están sujetas o no al ITP y AJD en su modalidad de TPO. 2.º Si ante las dudas sobre el régimen tributario aplicable a estas operaciones, resulta preciso en este supuesto iniciar el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y las comunidades autónomas a efectos de la determinación del tributo indirecto aplicable.

---

21 STSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998 (NFJ059410), FJ Sexto.

22 *Vid*. ATS de 13 de noviembre de 2014 (NFJ058457), Razonamiento Jurídico Cuarto.

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

Respecto a la primera cuestión, el TEAC señala como punto de partida de la delimitación entre el IVA y el ITP y AJD, modalidad de TPO, que se debe partir «del carácter subsidiario y complementario» del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas respecto del IVA y ello se basa «en la primacía del Derecho comunitario, que regula el marco común del IVA en la Directiva 2006/112 dejando a la potestad tributaria de los distintos Estados la exigencia de otros tributos sobre el consumo siempre que no supongan una doble tributación respecto del ámbito imponible del IVA». Señalado esto, el TEAC analiza los hechos imponibles de ambos impuestos y llega a la conclusión de que «difieren los conceptos de entrega de bienes en IVA y transmisión en TPO en cuanto al alcance, pero coinciden en la perspectiva desde la que se deben contemplar e interpretar: ambos hechos imponibles parten de quien tiene el poder de disposición sobre el bien y decide transmitirlo». «En definitiva es la perspectiva del transmitente, el que realiza la acción de transmitir, la que configura el hecho imponible, con independencia de la condición de la persona que sea la destinataria o adquirente», una conclusión que el TEAC dice está basada «tanto en una interpretación inspirada en la literalidad de la norma, así como en la sistemática y en la evolución histórica de la configuración de ambos impuestos (arts. 96 de la Constitución y 3 del Código Civil)». El Tribunal no explica, sin embargo, por qué, de acuerdo con los criterios de interpretación de las normas recogidos en estos cuerpos normativos, ello deba ser necesariamente así.

Para continuar con los criterios de delimitación entre IVA e ITP, el Tribunal analiza la norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD, en virtud del cual se consideran no sujetas las transmisiones:

- Realizadas por empresario o profesional, en ejercicio de su actividad.
- Las transmisiones sujetas a IVA como entrega de bienes o prestación de servicios.

En el caso aquí estudiado, continúa el Tribunal, «la compra de oro, plata y joyería y el comercio de oro, la condición de particular del transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y descartada esta, por no sujeta, por no reunir el transmitente la condición de empresario, la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad». El TEAC entiende que esta conclusión se desprende de los requisitos exigidos por la normativa y jurisprudencia comunitaria en materia de IVA para la sujeción de las entregas de bienes, siendo uno de ellos, que el transmitente, como persona que realiza la transmisión, sea empresario o profesional y lo transmita en ejercicio de tal, quedando además a la potestad tributaria de los Estados miembros el sujetar a otros impuestos indirectos las entregas no sujetas a IVA, como es el caso de las transmisiones realizadas por particulares. Sin embargo, el TEAC reconoce que en el caso español existe una particularidad en relación con las transmisiones realizadas por particulares a empresarios en el ejercicio de su actividad, que es cuando los bienes transmitidos sean vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, en los que el artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD exime del pago de TPO al adquirente que siendo empresario o profesional se dedica a su compra para su reventa. Pero en la medida en que se trata de una exención «no cabría entenderla aplicable a un caso como el aquí discutido, pues no cabe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 TEAC finaliza, no obstante, con una reflexión a modo de *obiter dictum*, donde deja traslucir la falta de lógica impositiva del supuesto que nos ocupa y señala: «este Tribunal no quiere dejar de subrayar que en este supuesto el legislador no ha pretendido neutralidad fiscal. En efecto, en esta actividad de venta por los particulares de objetos usados de oro y otros metales, estos bienes habían salido del proceso o circuito de producción/distribución, por hallarse en la fase final de consumo, con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido al consumidor final, y vuelven otra vez a dicho circuito (...) Esta entrega ulterior, como hemos visto, no está sujeta al IVA, porque la ley excluye de su ámbito a los particulares pero sí queda gravada por TPO. El particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el IVA que soportó. En algunos otros supuestos el legislador sí ha arbitrado medidas para conseguir la neutralidad fiscal en la reintroducción de bienes en el proceso productivo, lo que no ocurre con el presente caso: así se han previsto reglas especiales para los bienes inmuebles, para la chatarra, para los vehículos usados adquiridos por un empresario revendedor e incluso un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, del que de modo expreso están excluidos los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas)».

II. LA DELIMITACIÓN DEL SUPUESTO DE HECHO EN LAS COMPRAVENTAS DE ORO A PARTICULARES. RAZONES PARA SU NO SUJECIÓN A TPO

Expuestos estos antecedentes, procede ahora emitir nuestro razonamiento sobre la interpretación de las diversas normas tributarias que entran en juego en el supuesto de hecho que nos ocupa, donde la interpretación sostenida por el TEAC tiene, a nuestro juicio, flancos importantes que nos impiden acoger su doctrina.

1. ANÁLISIS DEL SUPUESTO DE HECHO EN EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IVA Y DE LOS CRITERIOS DE DELIMITACIÓN ENTRE EL IVA Y EL ITP Y AJD

1.1. La primacía del IVA y la subsidiariedad del ITP. Las operaciones que corresponden al tráfico empresarial como ámbito objetivo de aplicación del IVA

La cuestión central que se plantea es la de saber si las operaciones de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quien ostente la condición de empresario o profesional están sujetas o no al ITP y AJD en su modalidad TPO, lo cual exige analizar el ámbito de sujeción de este tributo y su campo de aplicación. En la medida en que es un impuesto indirecto que grava la realización de operaciones económicas, debe delimitarse su ámbito de aplicación con otros impuestos que dentro de nuestro Sistema Tributario también gravan 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)".

económicas, entre ellos, el impuesto indirecto por antonomasia, que es el IVA. En relación con ello, y como ya se ha señalado, «lo ideal es que cada tributo tenga un ámbito de aplicación material propio y específico, que no entre en colisión con otras figuras tributarias próximas, intentando que no haya espacios que den lugar a vacíos en la tributación y zonas secantes, que pueden llegar a provocar supuestos de nula o doble imposición»[23]. Sin embargo, esto no siempre es sencillo y esta delimitación resulta especialmente conflictiva en el caso del IVA y el ITP y AJD. Al respecto, existe acuerdo generalizado en la doctrina y la jurisprudencia en que siendo ambos impuestos incompatibles entre sí, tiene preferencia el IVA sobre el ITP y AJD, teniendo este último un carácter subsidiario y complementario respecto del primero. Este primer criterio es consecuencia de la «vocación de universalidad del IVA», «en el sentido de que pretende gravar todas y cada una de las operaciones económicas realizadas en su ámbito territorial de aplicación»[24]. También es consecuencia del carácter europeo del IVA, posiblemente el único impuesto de nuestro sistema tributario digno de tal nombre. En consecuencia, es preciso en primer lugar analizar la posible sujeción de la operación al IVA, por cuanto si entra dentro de su ámbito de aplicación este tiene primacía sobre cualquier otro impuesto de naturaleza indirecta. Ello se basa en la primacía del Derecho comunitario, que regula el marco común aplicable al IVA en la Directiva 2006/112/CE, si bien ha dejado a la libertad de los Estados miembros la regulación de otros tributos sobre el consumo siempre que no supongan una distorsión o una doble tributación respecto al mismo.

Como es de sobra conocido, el IVA tiene una triple modalidad de tributación por operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones. En el marco de las operaciones interiores, el artículo 4 de la LIVA sujeta al impuesto «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen». De forma que el hecho imponible en el caso de las operaciones interiores viene delimitado por dos elementos, objetivo y subjetivo: que se trate de una entrega de bienes o una prestación de servicios dentro del ámbito espacial de aplicación del impuesto y que ello sea realizado por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad.

En el caso que nos ocupa, las compras a particulares de objetos de oro, plata y joyería, pocas dudas caben de que evidentemente estamos ante una operación subsumible en el concepto de entrega de bienes, de acuerdo con la definición efectuada por el artículo 8.Uno de la LIVA, que se adecúa a lo previsto en el artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CE, considerando como tal «la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes». De acuerdo con ello, el concepto de entrega de bienes en el IVA es un concepto amplio, que va más allá de la mera transmisión de la propiedad o de la mera titularidad jurídica sobre el bien, prescindiendo del cumplimiento de los requisitos

---

23 Tejerizo López, J. M.: Prólogo a la obra de Chico de la Cámara, P. y Galán Ruiz, J. (dirs.) *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, T. I, Civitas-Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 55.

24 *Vid*. Rodríguez Márquez, J., en Chico de la Cámara, P. y Galán Ruiz, J. (dirs.) *Comentarios*..., cit., pág. 83.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 para la transmisión de la propiedad establezca el Derecho civil de cada uno de los Estados miembros[25]. Este concepto implica que la transmisión del poder de disposición sobre el bien puede tener lugar a través de cualquier título jurídico, y no exclusivamente mediante la compraventa, pero ninguna duda puede ofrecer que la compraventa es la forma jurídica por antonomasia para la transmisión de este poder de disposición.

El segundo elemento definidor del hecho imponible, el elemento subjetivo, lo constituye que estemos ante una operación efectuada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad profesional. Es en este punto en el que nos encontramos con uno de los puntos problemáticos que aparecen en las operaciones de compra de objetos de oro a particulares. Por una parte, como se señala en la STS de 18 de enero de 1996 y recogían las sentencias posteriores de los TSJ citadas, es evidente que las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería realizadas habitualmente por un empresario dedicado habitualmente a esta actividad y que se anuncia como tal constituyen actividades típicas de su tráfico mercantil, integrando la fase de *inputs* o de formación del coste o de «adquisiciones por compra», en la terminología jurídica, de su tráfico mercantil típico y habitual. En el ámbito de un Impuesto sobre el consumo «en cascada» como lo era el «Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas» establecido en España por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, este tipo de operaciones quedaban fuera de su ámbito de aplicación, produciendo así un efecto «en cascada» al no permitir la deducción de los impuestos pagados por los *inputs*, con lo que los impuestos indirectos exigidos en cada operación económica se van acumulando a todo lo largo del proceso productivo[26]. Con la implantación del IVA este es precisamente uno de los problemas que se pretendía solucionar, permitiendo que los empresarios recuperen inmediatamente los impuestos satisfechos en las fases anteriores de producción a través del sencillo mecanismo de podérselos deducir de los impuestos que, a su vez, deben satisfacer por sus operaciones. Y ello, con independencia de que los impuestos soportados lo hayan sido por la adquisición de productos o materias primas o por la adquisición de bienes de inversión[27]. Por lo que, en el ámbito del IVA, no se puede decir que los *inputs* o adquisiciones de mercaderías o materias primas queden fuera del ámbito de sujeción del impuesto.

Lo que ocurre es que para que la operación quede sujeta a IVA es necesario que el sujeto que realiza la entrega del bien sea un empresario o profesional y este elemento falta en este tipo de transmisiones efectuadas por un particular a un empresario o profesional. En ese sentido, ha de entenderse lo establecido al respecto por la doctrina administrativa[28]. La exigencia de que la operación haya sido realizada por un empresario o profesional también es un requisito exigido

---

25 El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ya se pronunció al respecto en su Sentencia de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88 (NFJ000732), *Statssecretaris van Financiën*.

26 *Vid.* Tejerizo López, J. M.: Prólogo a la obra de Chico de la Cámara, P. y Galán Ruiz, J. (dirs.) *Comentarios...*, *cit.*, pág. 43.

27 Véase nota anterior.

28 DGT Consultas V1066/2011, de 26 de abril (NFC041273), y V0819/2012, de 18 de abril (NFC044283).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 jurisprudencia comunitaria en la aplicación armonizada del IVA, que ha exigido imprescindiblemente dicha condición en quien ostente la posición de sujeto pasivo del IVA[29] y es evidente que tal circunstancia falta cuando la entrega de objetos de oro, plata o joyería es realizada por un particular que no tiene la condición de empresario o profesional. Sin embargo, al respecto habría que señalar aquí que en la legislación del IVA existen otros supuestos en que esta circunstancia ha sido sorteada por el legislador para salvar el principio básico estructural del IVA, el principio de neutralidad.

Así, por ejemplo, esta finalidad se ha conseguido a través de diversos mecanismos:

a) Uno de ellos, lo constituyen los supuestos en que se ha considerado sujetos pasivos del IVA a sujetos que no realizan el hecho imponible, sino que son personas físicas o jurídicas, en todo caso empresarios o profesionales, que mantienen alguna relación con ellos. Son los casos denominados de «inversión del sujeto pasivo», en los que las personas gravadas por el IVA son los empresarios o profesionales destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Precisamente, esta regla de inversión del sujeto pasivo ha sido la utilizada para modificar la forma de tributación a efectos del IVA de las ventas de oro que se producen entre empresarios o profesionales que no constituyen oro de inversión y sí quedan, por tanto, sujetas al impuesto. Así, por ejemplo, en el siguiente eslabón de la cadena de producción del oro, cuando los lotes de chatarra de objetos de oro, previamente adquiridos a particulares, son vendidos a las empresas de fundición. Respecto a estas operaciones, la DGT modificó su doctrina desde el año 2011, conforme a la información recibida del sector, y actualmente considera aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, de modo que el sujeto pasivo del IVA en dichas entregas es el adquirente del oro o de los productos semielaborados de oro que supere ciertos niveles de pureza[30].

b) Otro es el que subsiste en el *régimen especial de los bienes usados*, cuando estos sean transmitidos por un particular a un empresario o profesional para que proceda a su reventa, donde se arbitra una metodología que trata de evitar la piramidación del impuesto, ya que cuando el empresario revende los bienes no tendría, en el régimen ordinario del IVA, derecho a practicar deducción alguna, lo que supondría la acumulación del IVA todavía incorporado al valor del bien al IVA devengado en la reventa. Sin embargo, el oro queda excluido de este régimen especial, incluso aunque haya sido adquirido a un sujeto no empresario. La razón debe buscarse en la especialidad de este bien, ya que el oro pasa a formar parte de un nuevo proceso

---

29 TJUE 1993, 76, Asunto C-193/91 (NFJ002858), *Finanzamt Muenchen III* y *Gerhard Mohsche* y STJUE de 8 de marzo de 2001, Asunto C-415/98 (NFJ010474), *Bakcsi.*

30 Véase, entre otras, Consultas de la DGT V1199/2011, de 12 de mayo (NFC041401); V1205/2011, de 12 de mayo (NFC041438); V1207/2011, de 12 de mayo (NFC041451); V1762/2011, de 7 de julio, y V2147/2011, de 20 de septiembre (NFC042441).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 producción y deja de ser idéntico al producto del que derivaba para convertirse en la materia prima que luego es objeto de fundición o acuñación.

1.2. El principio de neutralidad en el IVA como principio básico estructural del impuesto y su aplicación al régimen especial de los bienes usados que se revenden

La importancia del principio de neutralidad como principio estructural sobre el que descansa el IVA fue ya puesta de relieve por LAURÉ, padre del impuesto, en 1969[31]. El principio de neutralidad exige que la carga tributaria ha de ser independiente de la longitud del proceso de transformación y comercialización de bienes y servicios y del número de sujetos pasivos que intervengan[32]. La preservación de este principio de neutralidad conduce a la necesidad de establecer regímenes especiales con relación a los bienes que se reintegran al circuito económico, lo que tiene lugar, por ejemplo, con los bienes usados, cuando sean transmitidos por un particular a un empresario o profesional para que proceda a su reventa. Al no estar la primera transmisión sujeta a IVA, por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible, cuando el empresario revende los bienes, no tendría, en principio, derecho a practicar deducción alguna, lo que supondría la acumulación del IVA todavía incorporado al valor del bien al IVA devengado en la reventa.

Desde la propuesta de la Sexta Directiva del IVA se pretendió el establecimiento de un régimen especial armonizado, en virtud del cual el empresario que adquiriera un bien usado para su reventa podría deducir el IVA que hubiera gravado dicho bien en fases anteriores. Como quiera que en esa primera fase no fue posible la armonización, se planteó muy tempranamente ante el Tribunal de Justicia la cuestión de si una legislación de un Estado miembro que obliga al pago íntegro del impuesto sobre el volumen de negocios en la entrega de bienes usados, sin tener en cuenta que los bienes han sido comprados a particulares y que han soportado ya una carga tributaria, era o no compatible con los principios del Derecho comunitario y contrario a un principio general de interdicción de las situaciones de doble imposición. Esto fue abordado por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) de 5 de diciembre de 1989, Asunto C-165/88 (NFJ000680), *ORO Amsterdam Beer BV*, dictada a raíz de un conflicto suscitado por la compra por parte de la sociedad recurrente de determinados artículos propios de su tráfico a particulares, siendo posteriormente vendidos a terceras personas. En aquella decisión, el TJCE adoptó una postura ecléctica, reconociendo que todavía no existía armonización en Derecho comunitario, y que ante esa situación los Estados miembros eran libres para establecer o no disposiciones que corrigieran esta doble imposición. La larga gestación de la normativa comunitaria culminó con la promulga-

---

31 LAURÉ, M.: «Los fundamentos económicos del IVA», *Conferencia pronunciada en la XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, 1969, Editorial de Derecho Financiero, 1969.

32 En este sentido se expresaba el artículo 2 de la primera Directiva comunitaria referente al IVA, aprobada por el Consejo el 11 de abril de 1967. *Vid*. PÉREZ HERRERO, L.: «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades», Civitas, *REDF*, núm. 88/1995, págs. 671-704.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 de la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas sobre el «Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», que partía de la consideración de que «el correcto funcionamiento de los mecanismos de aplicación del impuesto sobre el valor añadido exige que se adopte una normativa comunitaria **que permita evitar dobles imposiciones y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos**» (la negrita es nuestra)[33].

De este régimen quedaron excluidos del concepto de bienes usados o de ocasión aquellos que estuvieran integrados, total o parcialmente, por oro, platino o piedras preciosas, quedando las operaciones con las mismas excluidas del derecho a la deducción del IVA soportado, aunque no existe una plena coincidencia entre los bienes excluidos del derecho a deducción y el alcance objetivo del régimen especial de los bienes usados. Así privados de tal derecho, pueden acogerse al régimen especial, los tapices, las joyas y alhajas no confeccionados con oro, platino, piedras preciosas y perlas. Las entregas de dichos bienes se encuentran sujetas y exentas, conforme al artículo 20.Uno.25 de la LIVA. En estos casos, la doctrina también ha señalado que la no repercusión del IVA no impide la apreciación de una sobreimposición en razón del presumible «IVA residual» incorporado al coste de adquisición satisfecho por el sujeto pasivo revendedor[34].

Desde esta perspectiva podría apreciarse aquí un efecto contrario a la *Sexta Directiva*, en la medida en que una norma destinada a aliviar inicialmente un problema financiero, como es el régimen especial de los bienes usados, por mor de la exclusión de los objetos de oro, plata, platino y metales preciosos aboque finalmente a los sujetos pasivos de dichas operaciones a soportar un coste financiero total, que de otro modo podría ser un coste tributario reembolsable[35]. El hecho de que el transmitente no pueda considerar la operación como sujeta al IVA y el nuevo propietario se vea obligado a tributar por el ITP y AJD, supone una clara penalización a la adquisición de este tipo de objetos, que no se produce en otros supuestos. Ello produce, indirectamente, un efecto contrario al artículo 17 de la Sexta Directiva, que exige que el sistema del IVA sea perfectamente neutral con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas de la empresa y supone gravar al operador económico con el coste de un impuesto indirecto en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo[36].

En este sentido, a una conclusión contraria al artículo 17 de la Sexta Directiva del IVA llegó el TJCE analizando un supuesto bien distinto, en relación con la deducibilidad del IVA soportado por los sujetos que transmiten la totalidad o una parte autónoma de su patrimonio empresarial o

---

33 *Vid*. Preámbulo de la directiva, DO núm. 1-60/16, de 3 de marzo de 1994.

34 Pérez Herrero, L.: «Una implicación...», cit., pág. 680.

35 En este sentido, véanse las reflexiones de Almudí Cid, J. M. en relación con el artículo 7.5 del TRLITP y AJD en «La fiscalidad indirecta de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional y su incompatibilidad con el derecho comunitario. Propuestas de reforma del artículo 7.1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido», en *La Justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, I Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 2006, pág. 426.

36 STJUE de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa* [Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 (NFJ008483)], apartado 45, entre otros.

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

profesional en su Sentencia de 22 de febrero de 2001, relativa al caso *Abbey National plc* [Asunto C-408/98 (NFJ010200)]. Sin embargo, es interesante recordar lo señalado por el TJCE en aquella ocasión: «(...) los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no están directa e inmediatamente relacionados con una o varias operaciones por las que se repercute el IVA con derecho a deducción. No obstante, **los costes de estos servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los productos de una empresa**. En efecto, incluso en el caso de una transmisión de una universalidad total de bienes, cuando el sujeto pasivo no realiza más operaciones después de utilizar dichos servicios, **los costes de estos deben considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica de las empresa anterior a la transmisión**».

2. ANÁLISIS DEL SUPUESTO DE HECHO EN EL MARCO DEL ITP Y AJD

Como ya expusimos en el relato de los antecedentes, tanto el TS como los TSJ que han corroborado su doctrina han negado que exista una identidad absoluta entre el tráfico empresarial en su totalidad y el hecho imponible del IVA, de modo que pueden existir operaciones integrantes del tráfico empresarial no sujetas al IVA, que sin embargo tampoco están sujetas al ITP y AJD[37]. No lo estarán aquellas operaciones que pese a no estar sujetas a IVA no puedan, de acuerdo con las normas reguladoras del ITP y AJD, subsumirse en el hecho imponible de este impuesto[38]. También puede ocurrir que determinados supuestos u operaciones, pese a quedar incardinados en el ámbito del hecho imponible del ITP y AJD, queden excluidos de su tributación a través de algunas de las exenciones previstas en la LITP y AJD, en su artículo 45, como la que resulta aplicable al supuesto de la venta de vehículos a motor. Técnicamente, la doctrina siempre ha insistido en la necesidad de distinguir escrupulosamente ambos supuestos, los de no sujeción y exención, a pesar de que el resultado práctico pueda ser idéntico, ya que si bien en el primer caso se trata de supuestos en que el hecho imponible no se ha realizado, en el segundo sí, aunque se excepcionan por el legislador. Como hemos tenido oportunidad de comprobar en la exposición de los antecedentes jurisprudenciales, ambas opciones se han aplicado por los Tribunales y la doctrina administrativa respecto al supuesto de las compras de oro a los particulares.

Así, aunque el supuesto que constituye objeto de nuestro análisis no goza de una exención específica prevista en el articulado de la LITP y AJD, se ha barajado si la existencia de esta laguna normativa podría suplirse por parte del intérprete y aplicador del Derecho a través de un proceso de interpretación analógica, a partir de una identidad de razón con el caso de la exención regulada en el artículo 45.I B).17 de la LITP y AJD para la venta de vehículos usados[39]. Por otra parte, la postura que subyace en la doctrina establecida por el TS en la manida Sentencia de 18 de enero de

37 STS de 18 de enero de 1996 (NFJ004209); STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2003 (NFJ059415); STSJ de Cataluña de 29 de junio de 2007 (NFJ026901).

38 STS de 22 de octubre de 2002, rec. núm. 9039/1997 (NFJ013178).

39 Véase a este respecto la RTEAC de 8 de abril de 2014 (NFJ054139).

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

1996 (NFJ004209) y apuntalada por las Sentencias de 15 (NFJ059422) y 16 de diciembre de 2011, es que este tipo de operaciones caen fuera del ámbito de aplicación del hecho imponible del ITP y AJD, por quedar subsumidas en la norma de no sujeción del artículo 7.5 de la LITP y AJD. Ambas opciones son opuestas, pues una supone la realización del hecho imponible y la otra no, pero sabemos que en la legislación fiscal existen muchos casos en donde ambas técnicas se confunden[40].

2.1. El supuesto especial de las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para su reventa en el ITP y AJD: la intermediación

La existencia del régimen especial de bienes usados en el IVA no impidió que una parte sustancial del mercado de reventa pasara a materializarse en actuaciones formales de intermediación, no considerando la transmisión del bien al empresario revendedor. Ello tenía sentido por una reducción del coste fiscal, al evitar el devengo del ITP y AJD correspondiente a la entrega del particular al sujeto pasivo revendedor. Con la finalidad de poner coto a estas prácticas, las Leyes de 23 de diciembre de 1986 y 1987 modificaron el TRLITP y AJD estableciendo la exención de las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera «cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa». Esta es la previsión normativa que hoy regula el artículo 45.I B).17 de la LITP y AJD. Doctrinalmente existe plena coincidencia en señalar que mediante esta exención se trata de evitar la excesiva imposición sobre estas transmisiones, pues dado que los vehículos usados forman parte del activo circulante de tales empresas, su transmisión inmediata al tercer adquirente quedaría gravada por IVA sin que la empresa se pudiera deducir el ITPO satisfecho en la adquisición, en ausencia de exención[41]. O como ha señalado el propio profesor Falcón y Tella, es una exención que se explica y tiene su razón de ser en «evitar la distorsión que en otro caso produciría la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto, como TPO, que no sería deducible por el revendedor»[42].

Es evidente que este mismo efecto es el que cabe apreciar que se produce en la actividad de compra de objetos de oro, plata y joyería a particulares por parte de empresarios o profesionales que se dedican habitualmente a esta actividad para su posterior reventa a otros empresarios o profesionales o a empresas fundidoras. La compra de estas mercaderías forma parte de sus adquisiciones, de su fase de formación del coste por lo que resulta contrario a lógica alguna entenderlas fuera de su tráfico mercantil, típico y habitual. En este caso, al quedar fuera del ámbito de aplicación del IVA por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible de este impuesto, si se entiende que estas compras entran dentro del ámbito del hecho imponible del ITP y AJD, razones de lógica

---

40 En relación con ello véase Arrieta Martínez de Pisón, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, 1999.

41 *Vid*. *Memento Práctico de Sucesiones y Transmisiones*, Francis Lefebvre, 2014, n.º 16.230.

42 Falcón y Tella, R.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, 2005, pág. 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)".

fiscal aconsejarían que el legislador evite la distorsión que evidentemente produce la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto como el ITP y AJD en su modalidad de TPO, que no resulta deducible por el revendedor. Mientras tanto, ¿podría el órgano encargado de la aplicación del derecho extender esta exención por analogía como rechaza el TEAC en su Resolución de 8 de abril de 2014? La respuesta a esta cuestión exige, a nuestro juicio, determinar dos cosas: 1) Si ello es jurídicamente posible en una norma tributaria de este tipo y 2) Si existe la suficiente identidad de razón entre ambos supuestos para dicha aplicación extensiva.

2.2. La analogía en Derecho tributario y la interpretación extensiva ante la exención del artículo 45.I B).17 de la LITP y AJD

Como es sabido, en algunos ordenamientos la analogía se prohíbe expresamente en materia tributaria. En el ordenamiento español, el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT) dispone que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». Pese a que la redacción del precepto coincide en lo fundamental con la de los anteriores artículos 23.3 y 24.1 de la LGT 1963, su ubicación supuso una novedad destacada por la doctrina pues obedeció al interés por aclarar «que la prohibición de analogía no impide una interpretación extensiva, cuando proceda, de las normas tributarias». Así lo reconoció la propia *Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT*, con lo que debería reputarse en la actualidad claramente establecido que el artículo 14 de la LGT prohíbe la analogía, en cuanto medio de integración de las normas, pero no el simple uso del argumento analógico o *argumentum a simili*, que entra en juego en el proceso de interpretación y aplicación del derecho[43].

A este respecto, debe señalarse que existe un amplio acuerdo en la doctrina en el sentido de entender que la LGT prohíbe la integración analógica, por razones relacionadas con la seguridad jurídica, pero no la analogía como argumento interpretativo, ni tampoco la denominada interpretación extensiva, a pesar de la frecuente confusión de la que han sido objeto en la jurisprudencia[44], en especial respecto de la interpretación de las normas de exención. Sin embargo, que la LGT no contiene una prohibición de la interpretación extensiva es algo que debiera hoy estar fuera de toda duda, porque los términos de la LGT no aluden a la actividad ni a los criterios para interpretar las normas, sino al resultado de esa tarea. En este sentido ha de entenderse la STS de 8 de junio de 1983 cuando señala que «resulta citado erróneamente el artículo 24 de la LGT, el cual no prohíbe «criterios amplios o extensivos», sino la analogía, de donde también resulta errónea la consecuencia de que las exenciones requieren una interpretación restrictiva»[45].

---

43 Zornoza Pérez, J. y Ruiz Almendral, V.: «La aplicación de las normas tributarias», en VV. AA., *Entre la Ética, la Política y el Derecho: estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces Barba*, Dykinson, 2008, vol. 1, pág. 1.207.

44 Zornoza Pérez, J. y Ruiz Almendral, V.: «La aplicación...», cit., pág. 1.207; Bayona de Perogordo, J. J. y Soler Roch, M.ª T.: *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987, pág. 365.

45 Cfr. STS de 8 de junio de 1983.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 la vista de estas consideraciones, es necesario señalar en este momento que no puede compartirse el argumento esgrimido por el TEAC en su *Resolución de 8 de abril de 2014* (NFJ054139), a propósito de la interpretación de la norma de exención del artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD y su aplicación al caso de las compras de oro a particulares, pues a nuestro juicio el TEAC procede exactamente a no distinguir el ámbito de la prohibición por analogía y la interpretación extensiva. Así, tras declarar que «de conformidad con el artículo 14 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no cabría entenderla aplicable a un caso como el aquí discutido, pues no cabe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales», dice que «considera no ajustada a derecho la interpretación extensiva de la no sujeción a TPO de operaciones realizadas por particulares con empresarios aunque estos últimos lo hagan en el ejercicio de su actividad, por cuanto esta interpretación no responde a la regla de delimitación IVA-TPO». En este caso, más bien parece que el Tribunal excluye la interpretación extensiva respecto del ámbito de la norma de no sujeción del ITP y AJD, y esto no podemos compartirlo en absoluto.

A propósito de ello, conviene traer a colación las palabras de Tarello cuando afirma que la norma ha de considerarse más bien como el «resultado» de la interpretación antes que el «presupuesto» de la actividad interpretativa. O dicho de otro modo, que la finalidad de la actividad interpretativa del Derecho o de la ley es deducir cuál es el sentido de la norma *más adecuado* a la regulación de una determinada situación o supuesto de hecho dentro, claro está, de los términos enunciados por el precepto legal. Sin dejarse arrastrar por prejuicios *interpretativos* que tratan de condicionar de modo apriorístico el resultado de la interpretación[46].

Con respecto a la prohibición de la analogía, y a pesar de que debe señalarse que ha sido acogida por la jurisprudencia y la doctrina administrativa con particular rotundidad, en especial respecto de las normas que consagran exenciones u otros beneficios fiscales, entre la doctrina tributarista hay autores que han cuestionado la «inconsistencia teórica» de esa prohibición, «pues las normas tributarias no pueden encuadrarse en ninguno de los supuestos clásicos de prohibición por analogía, ni esta puede derivar del principio de reserva de ley». Y que, muy al contrario, «la analogía puede ser, en ocasiones, un expediente idóneo para atender a las exigencias del principio de igualdad», a las que posiblemente no se haya prestado la debida atención por parte de la doctrina y jurisprudencia españolas, pese a que en numerosos fallos del Tribunal Constitucional pueda detectarse su presencia. En este sentido, algunos autores se han atrevido a señalar que «la analogía puede resultar un expediente idóneo para evitar tratamientos desiguales de situaciones que no solo son equiparables desde el punto de vista de la capacidad contributiva manifestada sino, además, "semejantes" desde el punto de vista de la estructura lógica de la norma que se pretende aplicar; de modo que su admisión en la integración de las normas tributarias aparecería fundada en las exigencias de la igualdad tributaria, ante la que posiblemente haya de ceder la garantía de certeza o seguridad jurídica que, en el fondo, late en la prohibición de analogía que el artículo 14 de la LGT continúa reflejando»[47].

---

46 Tarello, G.: *L'interpretazione della legge*, A. Giuffré, Milano, 1980.

47 Zornoza Pérez, J. y Ruiz Almendral, V.: «La aplicación...», cit., pág. 1.210.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 esta línea, se ha señalado también que precisamente la prohibición de razonamiento analógico parece menos justificada cuando se trata de normas de exención o de incentivo con fines extrafiscales, porque en estos casos debería ser más fácil discernir la finalidad de la norma que permita identificar el sentido del mandato escondido detrás de su formulación lingüística, debiendo resultar más clara la extensión de ese mandato a casos cubiertos por la misma *ratio legis* por exigencias del principio de igualdad. Así, hay autores que se han mostrado favorables no ya a una interpretación extensiva (que entienden admitida *lege lata*) sino a una integración analógica de las normas que establecen exenciones e incentivos fiscales (que se propone *lege ferenda*)[48]. A pesar de todo ello, y aunque la admisión de la interpretación extensiva a efectos del artículo 14 de la LGT puede hoy considerarse pacífica en la doctrina científica, lo cierto es que la jurisprudencia y la doctrina administrativa suelen negar la extensión del ámbito de las normas referidas en el artículo 14 de la LGT más allá de sus términos estrictos, negando la posibilidad de realizar una interpretación extensiva o analógica de las exenciones o bonificaciones fiscales. Este planteamiento no puede compartirse, porque no resulta acorde con las reglas de la hermenéutica, pues como dijera la SAN de 16 de octubre de 1987, reiterando una jurisprudencia constante a partir de la STS de 12 de diciembre de 1985 (NFJ000119), «no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando siempre que se cumpla la finalidad que la norma persigue». Precisamente por ello, la doctrina también ha llamado la atención sobre «la necesidad de prestar atención a los restantes criterios interpretativos y, dentro de ellos, al criterio teleológico, al que corresponde un papel fundamental en las tareas de interpretación»[49] como por otra parte se desprende del artículo 3.1 del Código Civil y como ha reconocido la jurisprudencia[50].

Sin embargo, no creemos que la norma de exención del artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD pueda aplicarse por analogía al supuesto de las compras de oro a particulares, sencillamente porque entre ambos supuestos no existe una identidad de razón. La venta de vehículos usados puede verse como una actividad básicamente de intermediación, mientras que la actividad que realizan las entidades de compra de objetos de oro a particulares va más allá de la mera intermediación, pues una vez adquiridos los objetos y tras respetar los periodos de inmovilización exigidos por la normativa del sector, proceden a su desguace para separar el oro de otros metales y vender así los lotes de oro como materia prima a empresas de fundición o acuñación del metal. Es por ello que su actividad forma parte de la cadena de producción y transformación del oro y el producto que venden es bien distinto del que compraron a los particulares, por lo que el supuesto se diferencia sustancialmente de la venta de vehículos usados, aunque en ambos casos la compra de las mercaderías forma parte de sus costes productivos, de su fase de formación del coste.

---

48 Así Moschetti, F.: «Las exenciones fiscales como "normas límite" susceptibles de interpretación analógica», *HPE*, núm. 86, 1984. Sobre ello, véase también Marín Benítez, G.: «La analogía en Derecho Tributario», *RCyT*, CEF, núm. 350, 2012, págs. 124-125.

49 Zornoza Pérez, J. y Ruiz Almendral, V.: «La aplicación...», cit., pág. 1.201; Perez de Ayala, J. L.: «La interpretación de las leyes tributarias en el derecho español», en *MAEDF*, 1965, págs. 57-59; Combarros Villanueva, V. E.: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF*, Civitas, núm. 44, 1984, págs. 503-504.

50 *Vid*. STS de 18 de octubre de 1978.

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

2.3. La interpretación de la norma de no sujeción del artículo 7.5 de la LITP y AJD y la subsunción de las compras de objetos de oro a particulares por empresarios o profesionales en el ámbito del hecho imponible del ITP y AJD

Es precisamente desde el punto de vista de los criterios de interpretación jurídica desde el que se debe cuestionar también la correcta incardinación del supuesto de hecho que nos ocupa en el ámbito del hecho imponible del ITP y AJD y la aplicación al mismo del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 de la LITP y AJD. Recordemos a este respecto el razonamiento mantenido por el TEAC en su *Resolución de 8 de abril de 2014* (NFJ054139). El TEAC analiza la norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD, en virtud del cual se consideran **no sujetas** las transmisiones:

- Realizadas por empresario o profesional, en ejercicio de su actividad.
- Las transmisiones sujetas a IVA como entrega de bienes o prestación de servicios.

Expuesto ello, concluye que «la compra de oro, plata y joyería y el comercio de oro, la condición de particular del transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y descartada esta, por no sujeta, por no reunir el transmitente la condición de empresario, la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad».

Se trata de un razonamiento que no podemos compartir de acuerdo con los criterios de interpretación de las normas tributarias que están incorporados en nuestro ordenamiento tributario vigente. El artículo 12.1 de la LGT establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil que, como es sabido, dice que *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****.* Si la tarea de interpretación jurídica tiene una importancia crucial en el proceso de aplicación jurídica de la norma, el correcto empleo de los criterios de interpretación que aquí se recogen desempeña también un papel clave.

Así, aunque la interpretación de las norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD en un sentido literal pueda ofrecer algunas dudas respecto a la interpretación de la expresión «operaciones realizadas por empresarios o profesionales», su interpretación de acuerdo con «los antecedentes históricos y legislativos» del ITP y AJD pone de manifiesto que el ámbito de aplicación del ITP y AJD quedaba delimitado más por la naturaleza de la transacción realizada que por la condición de los sujetos intervinientes, deslindándose de otros impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo de bienes en función de cuál era la verdadera materia gravada[51]. En

[51] Véase a este respecto la explicación ofrecida en la exposición de motivos sobre el objetivo de deslindar los impuestos indirectos que gravan «las operaciones propias de la actividad de las empresas» (Impuesto sobre el Tráfico de Empresas) y otros que recaen sobre «las transmisiones y actos más solmenes de la vida jurídica que no constituyan

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

función de ello, los antecedentes legislativos que dan lugar al establecimiento del ITP y AJD dan cuenta de la distinción entre tres tipos de exacciones para gravar la circulación y el consumo de bienes: en primer lugar, los impuestos que recaen sobre la circulación de bienes para su incorporación al patrimonio o para un uso duradero. En esta forma de exacción se dice, predomina más «la naturaleza de la operación que la condición de las personas que en la misma participan»; en segundo lugar, los impuestos que recaen sobre las operaciones que constituyen el tráfico normal de las empresas mercantiles; finalmente, los impuestos sobre los productos monopolizados y los que recaen sobre el alcohol, azúcar, achicoria y cerveza, que determinan una participación casi empresarial del estado. El ITP pertenece al primer grupo de exacciones, obedeciendo su implantación a la voluntad de separar la tributación indirecta en dos tributos, el ITP y AJD y el ya derogado IGTE, de acuerdo con el tipo de bien y la naturaleza de la transacción realizada, quedando reservado el ITP y AJD para las «operaciones de carácter patrimonial», que «no suelen ser repetidas por el mismo contribuyente en plazos breves» y que «no constituyen una operación standard, sino que cada una conserva sus características e individualidad propia»[52].

Siguiendo con los criterios de interpretación, creemos que en este caso hay que prestar especial atención al **criterio teleológico**, que debe jugar un papel fundamental para superar los resultados de la interpretación literal ya que «la interpretación de la norma debe tener en cuenta fundamentalmente su espíritu y finalidad»[53]. Porque si se parte de que la ley es un instrumento para alcanzar un fin o determinados fines, debe concluirse necesariamente que la norma debe interpretarse de modo que se alcance el fin o los fines que la norma persigue[54]. Desde este punto de vista, y sin obviar que la actividad interpretativa es una actividad jurídica y jurídicos por tanto han de ser los criterios que se utilicen para llevar a cabo la interpretación, es necesario también señalar que en esa tarea deberán incorporarse «los datos o connotaciones derivados de la observación económica de la realidad», no por la vía de una superada «interpretación económica» de las normas tributarias, sino por la vía de la argumentación teleológico finalista[55]. Las normas tributarias, además de su finalidad primaria, que es allegar recursos para financiar el gasto público, tienen también otras finalidades «secundarias», que se identifican con el modo en que el legislador o la ley quieren repartir la carga tributaria entre todos los obligados a soportarla. Y estos criterios

---

manifestación de una actividad profesional habitual» (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

52 Conforme señalaba el Informe del Instituto de Estudios Políticos adjunto al *Memorandum sobre la Reforma del Sistema Tributario Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1963.

53 *Vid*. STS de 18 de octubre de 1978. En el mismo sentido, STS de 25 de enero de 1983.

54 Es la construcción sostenida por el ilustre tributarista alemán, K. Tipke en distintos trabajos, entre ellos, *Steuerrechtsordnung*, Band III: Förderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtshütz, Gestalter der STeuerrechtsordnung, Köln, Dr. Otto Schimidt, 1993, págs. 1.240-1.241. *Vid*. Báez Moreno, A.: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Aranzadi, Pamplona, 2009, págs. 86-87.

55 Siguiendo la argumentación desarrollada por la profesora Combarros Villanueva, V. E.: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF*, Civitas, núm. 44/1984, pág. 494 y ss. En el mismo sentido, Zornoza Pérez, J y Ruiz Almendral, V.: «La aplicación...», cit., pág. 120»;

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

de reparto son tan necesarios y útiles a efectos interpretativos como pueden serlo las finalidades propias, por ejemplo, de las normas administrativas. Y aunque, en ocasiones, puede resultar difícil determinar cuál es la finalidad secundaria de las normas tributarias, para ello deben servir también el resto de criterios de interpretación, que se configuran como auxiliares del teleológico.

Centrándonos en el análisis del supuesto de hecho que nos ocupa, la compraventa de objetos de oro, plata y joyería a particulares para su reventa y su sujeción o no al IVA o al ITP y AJD, es evidente que la finalidad prioritariamente recaudatoria de un impuesto como el IVA o el ITP y AJD, poco pueden aportar al proceso de interpretación. Pero lo que debe buscarse son las otras finalidades secundarias perseguidas por el legislador con estos dos impuestos indirectos.

El establecimiento del IVA obedece a la intención de implantar un impuesto universal sobre el tráfico empresarial o profesional que sea neutral, en donde la carga tributaria sea independiente de la longitud del proceso de transformación y comercialización de los bienes y servicios y del número de sujetos pasivos que intervengan en él. Precisamente para salvaguardar esta finalidad de neutralidad, el legislador se ve obligado a establecer regímenes especiales en determinados casos en que existen bienes que han salido del proceso o circuito de producción/distribución y vuelven otra vez a dicho circuito a través de un particular no sujeto al IVA que se los transmite a un empresario o profesional, es el caso, por ejemplo, del régimen especial de los bienes usados, del que se excluye al oro, por su especialidad. Esta exclusión no puede entrañar per se que las compras de oro a particulares tributen por TPO, porque entonces por efecto de esa exclusión se aboca a los empresarios adquirentes a soportar un coste financiero total que de otro modo podría ser un coste tributario reembolsable.

Porque lo que resulta indudable, como razonaba el TJUE en su Sentencia de 22 de febrero de 2001, caso *Abbey National plc* [Asunto C-408/98 (NFJ010200)], es que en este caso los costes de la compra de estos objetos «forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los productos de una empresa»[56], debiendo considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica que desarrollan los empresarios o profesionales que se dedican habitualmente a esta actividad. Tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica desarrollada por estos empresarios o profesionales revendedores en su conjunto, por lo cual deberían ser deducibles sin trabas de ninguna clase. Ello, de acuerdo con una extensa jurisprudencia comunitaria que, de acuerdo con el régimen de la deducción de IVA, regulado en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE, en donde se afirma que el derecho a deducir forma parte indisociable del mecanismo aplicativo del IVA y no puede limitarse, pues mediante él se pretende garantizar la plena neutralidad del IVA, objetivo fundamental de este impuesto. Así se ha declarado por el TJUE en repetidas ocasiones, señalando en este sentido, que el régimen de deducciones, al tener como finalidad liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas, garantiza la perfecta neutralidad del impuesto[57]. Esta neutralidad, y el derecho del empresario o profesional

---

56 *Vid*. STJUE de 22 de febrero de 2001 [C-408/98 (NFJ010200)].

57 Afirmaciones de este tenor se contienen, por ejemplo, en las SSTJUE de 14 de febrero de 1985, Asunto C-268/83, *Rompelman;* 18 de diciembre de 1997, Asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96 (NFJ005729),

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 deducirse los costes de sus operaciones económicas, se rompe cuando en un supuesto como el que nos ocupa, al no poder considerar la primera transmisión como sujeta al IVA, se quebranta la cadena de deducciones del IVA, aplicándose un concepto como TPO que no resulta deducible por el revendedor. Este efecto no puede reputarse directamente contrario al sistema común del IVA, en la medida en que el supuesto de hecho queda fuera del IVA, pero evidentemente genera una distorsión fiscal pues supone gravar al operador económico con el coste de los bienes adquiridos en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo.

En un caso similar, si bien no idéntico, como es el caso de las adquisiciones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando su adquirente sea un empresario o profesional dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa, el legislador no ha dudado en establecer una exención en el ITP y AJD [art. 45.I B).17 LITP y AJD]. Y esta exención obedece precisamente al objetivo de evitar que la adquisición de bienes que se integran en el activo circulante de estas empresas quede gravada por un impuesto como TPO, que tiene un carácter subordinado y complementario al IVA, y no puede ser objeto de deducción cuando se transmiten los bienes al tercer adquirente y esa transmisión sí queda sujeta a IVA.

Por tanto, una aplicación de estos criterios de interpretación, basada en los antecedentes históricos y legislativos que inspiraron la regulación del ITP y AJD y en el espíritu y finalidad que tuvo el establecimiento de este impuesto frente al Impuesto para regular el Tráfico de las Empresas, conduce a la conclusión de que la intención de legislador fue dejar al margen del gravamen sobre TPO todas las transmisiones que se lleven a cabo «en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional», de forma ordinaria, al margen de la condición de los sujetos intervinientes en esas operaciones. Al mismo tiempo, el establecimiento del IVA obedece a la intención de implantar un impuesto universal que grave todas las entregas de bienes que realicen empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y por ello se modificó la redacción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD, con un tenor muy similar al que tiene hoy en la actualidad, con una doble exclusión: «No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" del

---

Molenheide y otros; 15 de enero de 1998, Asunto C-37/95 (NFJ005928), *Ghent Coal Terminal;* 8 de junio de 2000, Asunto C-98/98 (NFJ009256), *Midland Bank plc*; 8 de junio de 2000, Asunto C-396/98 (NFJ045618), *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR*; 8 de junio de 2000, Asunto C-400/98 (NFJ009297), *Brigitte Breitsohl;* 19 de septiembre de 2000, Asuntos C-177/99 (NFJ009629) y C-181/99, *Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo, antes Sanofi Winthrop SA*; y 22 de febrero de 2001, C-408/98 (NFJ010200), *Abbey National plc*/*Commissioners of Customs & Excise;* 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02 (NFJ021677), *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd*, y *Commissioners of Customs & Excise;* 6 de marzo de 2008, Asunto C-98/07 (NFJ027751), *Nordania Finans A/S, BG Factoring A/S y Skatteministeriet;* 10 de julio de 2008, Asunto C-25/07 (NFJ029153), *Sosnowska*; 23 de abril de 2009, Asunto C-74/08 (NFJ032521); 15 de abril de 2010, Asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09 (NFJ037842), *X Holding BV y Staatssecretaris van Financiën* (C-538/08), y *Oracle Nederland BV e Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi* (C-33/09); 22 de abril de 2010, Asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08 (NFJ037919), *Staatssecretaris van Financiën y X* (Asunto C-536/08), fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV (Asunto C-539/08); 22 de diciembre de 2010, Asunto C-277/09 (NFJ041071), *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs y RBS Deutschland Holdings GmbH.* Así se ha puesto también de relieve desde la perspectiva interna del Derecho español por, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2007, recurso de casación 4156/2002 (NFJ026825); recurso de casación para la unificación de doctrina 226/2004, de 29 de septiembre de 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)".

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, **las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido**».

A la luz de este precepto, la compra de objetos de oro a particulares por parte de empresarios o profesionales para su posterior venta, normalmente a empresas de fundición, a pesar de estar no sujetas a IVA, no pueden entenderse sujetas a TPO porque no pueden entenderse subsumidas en el hecho imponible del ITP y AJD, al ser *operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el marco de su actividad.* Son operaciones de adquisición de mercaderías que forman parte del activo circulante de sus empresas, de sus *inputs* en la terminología económica, como dijera ya el TS, por lo que no pueden considerarse operaciones ajenas al «ejercicio de su actividad profesional». Partiendo del espíritu y finalidad del ITP y AJD, este tipo de operaciones no puede subsumirse en el ámbito del tráfico civil de bienes sujeto a gravamen en este impuesto, **porque el hecho imponible del ITP y AJD no está constituido tanto por las transmisiones, pese a la denominación legal del impuesto, cuanto por las adquisiciones onerosas**. La capacidad económica que se quiere gravar es la manifestada por el adquirente porque lo que se quiere gravar no es la transmisión sino la adquisición. Como ha señalado el profesor Falcón y Tella, «ello es así como consecuencia de la capacidad contributiva relativa, ya que este principio exige que los impuestos indirectos se exijan al adquirente, que es quien manifiesta capacidad económica»[58]. De acuerdo con este sistema, es a todas luces contrario al **principio de capacidad económica** relativa gravar mediante este impuesto una operación que forma parte de una cadena de producción y distribución de bienes, sin que en el momento de la transmisión al tercer adquirente, que queda gravada por el IVA, el empresario o profesional pueda deducirse el ITPO satisfecho en la adquisición. Por ello, cabría incluso sostener que la no inclusión de este supuesto en el ámbito de sujeción del ITP y AJD **es también una interpretación conforme con la Constitución y, en concreto, con apoyo en el principio de igualdad en relación con la capacidad económica[59], pues la capacidad económica es el fundamento y la medida de la igualdad en la imposición, como ya ha señalado nuestro Tribunal Constitucional en su STC 46/2000 (NFJ008490) y obliga al legislador a modular la carga del contribuyente en razón o función de *su* capacidad económica**[60].

Como corolario, querríamos terminar recordando algunas de las duras críticas que se han vertido desde la doctrina a los impuestos sobre el tráfico patrimonial de carácter nacional, como el ITP y AJD, de los que se ha dicho: «Los impuestos indirectos sobre el tráfico no empresarial son el residuo de un sistema tributario decimonónico donde los impuestos personales sobre la renta no ha-

---

58 Falcón y Tella, R.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...* cit., pág. 36.

59 Siguiendo así una interpretación de las normas fiscales «conforme a la Constitución», como la defendida en Alemania por el profesor Birk. *Vid*., Birk, D.: «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht», *Steuer und Wirtschatf* 1990, pág. 305.

60 Sobre ello, en profundidad, véase Rodríguez Bereijo, A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 101 y ss.

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

bían cobrado carta de naturaleza, no existía impuesto sobre el patrimonio y el tráfico mercantil no había alcanzado el desarrollo que tiene en una sociedad industrial. No es extraño, pues, que en su ámbito se planteen difíciles problemas de calificación de hechos imponibles en los que el debate se polariza en torno a frías exégesis puramente literalistas, más atentas al juego de las palabras y a sus imaginarios matices, que a la justicia que debe latir en el fondo de toda opinión en Derecho»[61].

III. LA COMPRA DE OBJETOS DE ORO A PARTICULARES EN EL MARCO DE LA REGULACIÓN DEL ORO EN EL IVA Y EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ORO DE INVERSIÓN

Es preciso, por último, hacer una breve exposición sobre la regulación específica del oro a efectos del IVA, a fin de conocer cuál es el marco fiscal en el que se integran las operaciones de compra de oro a particulares cuya tributación estamos examinando que, como ya hemos señalado, constituyen un primer momento o eslabón de la cadena de producción del oro. Su actividad consiste en la compra de oro a particulares y su posterior reventa a las empresas fundidoras de los «lotes de chatarra» de oro, una vez respetados los periodos de inmovilización de los objetos adquiridos que exige la normativa del sector. El producto resultante, una vez concluido el proceso de desguace, son lotes de oro que se venden a empresas de fundición o acuñación que, por sus características objetivas no están destinados al consumo final sino a emplearse como materia prima de un nuevo proceso productivo. El resultado de este proceso productivo puede ser oro fino de uso industrial u oro de inversión, que tiene un peso distinto[62]. Como señalábamos al comienzo de este trabajo, el oro de inversión, en consonancia con su consideración de activo financiero, ha sido objeto de protección por la normativa comunitaria y goza de un régimen especial en el IVA, de acuerdo con la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, que pretende fomentar la inversión en este activo financiero en la UE. De acuerdo con este doble destino del oro, en el IVA se contienen dos regulaciones diferentes para las entregas de oro:

A) El régimen de las entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas, destinado a ser materia prima y no considerado oro de inversión

Estas operaciones, tal y como ha señalado la DGT en Consulta V0376/2012, de 21 de febrero (NFC043815), están sujetas y no exentas del IVA, siendo sujeto pasivo del impuesto las empresas fundidoras especializadas en fundir el oro. Ello, conforme a la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 84.Uno 2.º b) de la LIVA, que establece que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se efectúen las operaciones su-

61 Simón Acosta, E.: «La tributación de los préstamos hipotecarios antes y después de su reforma en la Ley de Presupuestos de 1988», *RDFHP*, núm. 200, 1989, pág. 479.

62 *Vid*. *Memento Fiscal IVA*, Francis Lefebvre, 2014, núm. 7005 y ss.

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

jetas a gravamen cuando se trate de «entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas»[63]. Hasta fecha reciente, la doctrina de la DGT era considerar que en las entregas de lotes de chatarra de oro a las empresas fundidoras eran sujetos pasivos del IVA los empresarios o profesionales transmitentes[64]. Sin embargo, la actual doctrina de la DGT, mantenida desde el año 2011[65], consiste en considerar sujeto pasivo del IVA en estas entregas a las empresas fundidoras adquirentes, dado que el producto resultante no se considera apto para el consumo final. Estas operaciones tributan al tipo general.

Respecto a las operaciones sujetas, la DGT ha matizado:

- Que estará igualmente sujeta y no exenta al impuesto la prestación de servicios consistente en la fundición y refinado de la chatarra de oro, y el sujeto pasivo en este caso será el prestador de los servicios, esto es, la empresa fundidora.
- Que estará igualmente sujeta y no exenta del IVA, el supuesto en el que la empresa de compraventa venda y facture una parte de los productos transformados de su propiedad resultantes de los trabajos mencionados en el apartado anterior a la empresa de fundición que le ha realizado tales trabajos. Tal entrega también constituirá una operación sujeta y no exenta de IVA siendo sujeto pasivo la empresa de fundición.

B) El régimen especial del oro de inversión

Este régimen es aplicable desde el 1 de enero de 2000, a raíz de su armonización comunitaria por la Directiva 98/80/CE y supone aplicar al oro de inversión un régimen de exención análogo al de otras inversiones financieras, autorizando, además, determinadas deducciones para equiparar la tributación de las entregas y de las importaciones. A efectos de la aplicación de este régimen especial, se consideran oro de inversión:

a) Los lingotes y láminas de oro, de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso sea de los admitidos en los mercados de lingotes (12,5 kg; 1 kg; 500, 250, 100, 50, 20, 10, 5, 2,5 y 2 g; 100, 10, 5, 1, 0,5 y 0,25 onzas; 10, 5 y 1 taels y 10 tolas). Los mercados de lingotes admiten las siguientes tolerancias: para los lingotes de 12,5 kg se aceptan aquellos cuyo contenido en oro puro oscile entre 350 y 430 onzas; para

---

63 Por su parte, el artículo 24 ter del RIVA delimita los conceptos de oro sin elaborar y de producto semielaborado de oro: «el que se utilice normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, tales como lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no esté normalmente destinado al consumo final».

64 Así, Consultas de la DGT V1214/2009, de 25 de mayo (NFC033117); V0556/2010, de 22 de marzo (NFC037724); V0462/2011, de 25 de febrero (NFC040562).

65 Consultas de la DGT V1199/2011, de 12 de mayo (NFC041401); V1205/2011, de 12 de mayo (NFC041438); V1762/2011, de 7 de julio (NFC042057) y V2147/2011, de 20 de septiembre (NFC042441).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 restantes pesos, se admiten las piezas cuyos pesos reales no difieran de los indicados anteriormente en más de un 2%.

b) Las monedas de oro que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.
- Que hayan sido acuñadas después del año 1800.
- Que sean o hayan sido monedas de curso legal en su país de origen.
- Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80% al valor de mercado del oro contenido en ellas.

El régimen especial es, fundamentalmente, un régimen de exención sin derecho a deducción del IVA soportado; esto es, un **régimen de exención limitada**, análogo al de otras inversiones financieras, dado que estas entregas de oro tienen la condición de activo financiero. Ello implica que la LIVA establece la no deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se utilizan en las entregas de oro de inversión exentas, aunque autoriza determinadas deducciones. Es una característica de este régimen especial, que tiene por finalidad equiparar las entregas interiores y las importaciones, ya que en estas el oro de inversión se adquiere sin IVA. En efecto, el oro adquirido a empresarios no comunitarios y que es objeto de importación en la UE no lleva incorporado impuesto alguno, pues a la salida del país de origen se aplica la exención plena propia de la exportación y la importación en la UE está, asimismo, exenta del IVA. Las entregas interiores en la UE de oro de inversión están también exentas del IVA, pero al ser la exención limitada, ello supone, si no se aplica ninguna corrección, un impuesto «remanente» o «implícito» que encarece el precio del oro[66].

La normativa del IVA sobre el proceso de producción del oro, armonizada a nivel comunitario por la Directiva 98/80/CE, de 12 de octubre de 1998, tiene como objetivo neutralizar al máximo la carga impositiva del IVA para favorecer la producción e inversión del oro en el marco de la UE, lo que se consigue mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y mediante el régimen de exención del oro de inversión, sometiendo a gravamen únicamente el oro de uso industrial. En este marco, es evidente que la irrupción de un impuesto indirecto como el ITP en su modalidad de TPO para gravar un eslabón de esta cadena productiva, si bien no puede reputarse directamente contrario al IVA porque cae fuera de su regulación, viene a romper con los objetivos perseguidos por esta regulación comunitaria, introduciendo una distorsión que sí es directamente contraria a la finalidad pretendida, desde un principio, por la *Directiva 98/80/CE, de 12 de octubre de 1998*, sobre el oro de inversión. Ello puede tener, en consecuencia, unos efectos sobre el mercado comunitario del oro claramente contrarios a los objetivos perseguidos por la Directiva[67].

---

66 *Vid*. *Memento Fiscal IVA*, Francis Lefebvre, 2014, núm. 4425.

67 Que lo eran ya desde la Propuesta de «Directiva oro de inversión», DOC 302 de 19 de noviembre de 1992, donde el sistema entonces propuesto por la Comisión para minorar la tributación del mercado del oro no llegó a implantarse,

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

IV. CONCLUSIONES

1. La pretensión de algunas Administraciones autonómicas de someter a gravamen por TPO las compras de objetos de oro a particulares por empresarios dedicados habitualmente al ejercicio de esta actividad debe ser sometida a una profunda revisión en la medida en que estas operaciones se enmarcan en la cadena de producción y comercialización del oro de inversión, que es un mercado regulado a nivel comunitario y tiene regulación especial armonizada en el IVA. Al mismo tiempo, al constituir estas compras actividades típicas del tráfico mercantil de estos empresarios o profesionales, su pretendida tributación por TPO también ofrece serias dudas desde el punto de vista de la coherencia interna de nuestro Sistema Tributario, que arbitra un reparto de la tributación indirecta entre el IVA y el ITP y AJD. El reciente pronunciamiento del TS sobre este asunto en su Auto de 13 de noviembre de 2014 (NFJ058457), inadmitiendo un recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Junta de Andalucía contra la STSJ de Andalucía de 26 de marzo de 2014 (NFJ058461), lejos de zanjar la polémica, la reaviva, en la medida en que reafirma la posición del Tribunal en este asunto, que es diametralmente contraria a la doctrina sentada por la DGT y el TEAC en su Resolución de 8 de abril de 2014 (NFJ054139).

2. El análisis de esta cuestión debe partir de las reglas de delimitación de los dos grandes impuestos indirectos que gravan el tráfico de bienes en España, el ITP y AJD y el IVA. La primera regla que preside las relaciones entre ambos tributos es la preeminencia del IVA sobre el ITP y AJD, por lo que debe analizarse en primer lugar la sujeción de estas operaciones al IVA. Las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería que realizan los empresarios dedicados habitualmente a esta actividad es evidente que constituyen actividades típicas de su tráfico mercantil, integrando la fase de *inputs* o de formación del coste o de «adquisiciones por compra». En el ámbito de aplicación del IVA, como impuesto indirecto universal que sustituyó los anteriores impuestos indirectos «en cascada», estos *inputs* entran dentro de las operaciones económicas gravadas, en la medida en que el IVA pretende establecer un sistema que permita a los empresarios recuperar los impuestos satisfechos en las fases anteriores de producción, con independencia de que lo hayan sido por la adquisición de productos o de bienes de inversión. Lo que ocurre es que para que la operación quede sujeta a IVA es necesario que el sujeto que realiza la entrega del bien sea un empresario o profesional a efectos del IVA, requisito exigido también por la jurisprudencia comunitaria. Es evidente que tal circunstancia falta cuando la entrega de objetos de oro, plata o joyería es realizada por un particular que no tiene la condición de empresario o profesional,

pero el CES llegó a proponer «un gravamen de tipo cero» para las transmisiones de oro no transformado, evidenciando el propósito fundamental de eliminar al máximo la tributación del oro. *Vid*. Dictamen del CES a la Propuesta de la Comisión, doc. Com (92)441, de 28 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)".

faltando así el elemento subjetivo del hecho imponible a efectos del IVA para poder entender realizado su hecho imponible.

3. No obstante, en la legislación del IVA existen otros supuestos en que esta circunstancia ha sido sorteada por el legislador para salvar el principio básico estructural del IVA que es el principio de neutralidad. Son, por ejemplo, algunos casos de «inversión del sujeto pasivo», en los que las personas gravadas por el IVA son los empresarios o profesionales destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Precisamente, esta regla de inversión del sujeto pasivo ha sido la utilizada para modificar la forma de tributación en el IVA de las ventas de oro que se producen entre empresarios o profesionales y que no constituyen oro de inversión. Otro ejemplo con esta finalidad es el *régimen especial de los bienes usados*, previsto con relación a los bienes que se reintegran al circuito económico, en donde al no estar la primera transmisión sujeta a IVA, por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible, cuando el empresario revende los bienes, no tendría, en principio, derecho a practicar deducción alguna, lo que supondría la acumulación del IVA todavía incorporado al valor del bien al IVA devengado en su reventa. De este régimen, quedan excluidas sin embargo las operaciones con oro, incluso aunque el oro haya sido adquirido a un sujeto no empresario, lo que refuerza la convicción de que las operaciones con oro revisten una especialidad que se quiere reflejar en su tratamiento fiscal. También es cierto que el oro que es comprado a particulares no es revendido tal cual, sino que previo proceso de desguace, pasa a formar parte de un nuevo proceso productivo, que es el de fabricar y comercializar oro industrial u oro de inversión.

4. La misma lógica fiscal, de preservación del principio de neutralidad en el caso de los bienes que se reintegran al circuito económico, inspiró también el establecimiento de la exención de las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera en el ITP y AJD «cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa», en el artículo 45.I B).17. Es una exención que tiene su razón de ser en evitar la distorsión que en otro caso produciría la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto, como TPO, que no sería deducible por el revendedor. El mismo efecto que cabe apreciar en la actividad de compra de objetos de oro, plata y joyería a particulares por parte de empresarios o profesionales que se dedican habitualmente a esta actividad. Al quedar fuera del ámbito de aplicación del IVA por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible de este impuesto, el sistema tributario debe evitar la distorsión que evidentemente produce la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto como el ITP y AJD en su modalidad de TPO, que no resulta deducible por el revendedor.

5. En ausencia de una exención expresa, el órgano encargado de la aplicación del derecho puede cuestionarse la posible interpretación extensiva por analogía de esta exención en el ITP y AJD al supuesto de las compras de oro a particulares. Partiendo de la consideración de que el artículo 14 de la LGT prohíbe la analogía, en cuanto medio de integración de las normas, pero no el simple uso del argumento analógico o *argu-*

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

mentum a simili, que entra en juego en el proceso de interpretación y aplicación del Derecho, este puede resultar un expediente idóneo en un supuesto como el que nos ocupa para evitar tratamientos desiguales de situaciones que no solo son equiparables desde el punto de vista de la capacidad contributiva manifestada sino, además, «semejantes» desde el punto de vista de la estructura lógica de la norma que se pretende aplicar. Sin embargo, no creemos que la norma de exención del artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD pueda aplicarse por analogía al supuesto de las compras de oro a particulares, sencillamente porque entre ambos supuestos no existe una identidad de razón. La venta de vehículos usados puede verse como una actividad básicamente de intermediación, mientras que la actividad que realizan las entidades de compra de objetos de oro a particulares va más allá de la mera intermediación.

6. Todo ello, sin embargo, no determina per se que estas operaciones queden dentro del ámbito de sujeción del ITP y AJD, pues para ello se hace preciso determinar si quedan subsumidas en el ámbito del hecho imponible del impuesto a partir de una correcta interpretación de las normas que en sentido positivo (art. 7 LITP y AJD) y en sentido negativo (art. 7.5 LITP y AJD) delimitan el hecho imponible de este impuesto. Esta interpretación debe hacerse basándose en todos los criterios de interpretación jurídica, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.1 de la LGT señala el artículo 3.1 del Código Civil. Desde la utilización conjunta de estos criterios, aunque la interpretación de las norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD en un sentido literal pueda ofrecer algunas dudas respecto a la interpretación de la expresión «operaciones realizadas por empresarios o profesionales», su interpretación de acuerdo con «los antecedentes históricos y legislativos» del ITP y AJD, pone de manifiesto que el ámbito de aplicación del ITP y AJD quedaba delimitado más por la naturaleza de la transacción realizada, que por la condición de los sujetos intervinientes, deslindándose de otros impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo de bienes en función de cuál era la verdadera materia gravada

Asimismo, desde el punto de vista del criterio teleológico, del espíritu y finalidad del ITP y AJD, este tipo de operaciones no pueden subsumirse en el hecho imponible del ITP y AJD porque ello no resulta congruente con el objeto-fin del impuesto, que es gravar el tráfico civil de bienes. Por ello, no podemos compartir tampoco el razonamiento esgrimido por el TEAC en su Resolución de 8 de abril de 2014 (NFJ054139) cuando dice que es la perspectiva del transmitente la que configura el hecho imponible del ITP y AJD. En realidad, pese a su definición legal, el hecho imponible del ITP y AJD no está constituido tanto por las transmisiones, cuanto por las adquisiciones onerosas, ya que la capacidad económica que se quiere gravar es la manifestada por el adquirente porque lo que se quiere gravar no es la transmisión sino la adquisición. De acuerdo con ello, la no inclusión de este supuesto en el ámbito de sujeción del ITP y AJD es una interpretación conforme con la Constitución y, en concreto, con apoyo en el principio de igualdad en relación con la capacidad económica.

7. Al mismo tiempo, se debe tener muy en cuenta el distinto régimen aplicable a las operaciones económicas que integran el siguiente eslabón de la cadena, las consis-

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

tentes en la entrega del oro desguazado en forma de «chatarra de oro» por parte de estos empresarios o profesionales que las han adquirido a particulares a las empresas fundidoras y cuyo producto resultante puede ser el oro fino de uso industrial o el oro de inversión. En ambos casos, las entregas quedan sujetas al IVA, bajo una doble modalidad: 1. Están sujetas y no exentas del IVA, cuando se trate de «entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas», siendo sujeto pasivo del impuesto las empresas fundidoras especializadas en fundir el oro. Ello, conforme a la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 84.Uno.2.º b) de la LIVA. 2. Están exentas cuando se trate de entregas de oro de inversión, a raíz de su armonización comunitaria por la Directiva 98/80/CE con un régimen fiscal análogo al de otras inversiones financieras. En ambos casos, la regulación del IVA ha pretendido neutralizar al máximo la carga impositiva de estas operaciones.

En este marco, es evidente que la irrupción de un impuesto indirecto como el ITP en su modalidad de TPO para gravar el primer eslabón de esta cadena productiva, si bien no puede reputarse directamente contrario al IVA porque cae fuera de su regulación, rompe con los objetivos perseguidos por esta regulación comunitaria, introduciendo una distorsión que sí es directamente contraria a la finalidad pretendida, desde un principio, por la Directiva 98/80/CE, de 12 de octubre de 1998, sobre el oro de inversión. Ello puede tener, en consecuencia, unos efectos sobre el mercado comunitario del oro que sí sean claramente contrarios a los objetivos perseguidos por la Directiva.

Bibliografía

Almudí Cid, J. M. [2006]: «La fiscalidad indirecta de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional y su incompatibilidad con el derecho comunitario. Propuestas de reforma del artículo 7.1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido», en *La Justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, I Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid.

Báez Moreno, A. [2009]: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Aranzadi, Pamplona.

Bayona de Perogordo, J. J. y Soler Roch, M.ª T [1987]: *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante.

Birk, D. [1990]: «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht», *Steuer und Wirtschatf*.

Calvo Vérgez, J. [2005]: «El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el IVA: cuestiones sustantivas, procedimentales y formales», *Revista de Información Fiscal*, núm. 697, págs. 11-46.

Casana Merino, F. [1990]: «El tráfico de bienes usados en el IVA español y en la normativa y jurisprudencia comunitarias», *Impuestos*, año n.º 6, n.º 1, págs. 1.087-1.096.

Combarros Villanueva, V. E. [1984]: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF*, Civitas, núm. 44.

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

Falcón y Tella, R. [1990]: «El régimen especial de los bienes usados en el IVA», *Impuestos*, Año n.º 6, n.º 1, págs. 1.078-1.086.

– [2005]: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel.

González García, E. [1984]: «La admisión de la analogía en los Derechos tributarios italiano y alemán», *HPE,* núm. 86, págs. 289-344.

Lauré, M. [1969]: «Los fundamentos económicos del IVA», *Conferencia pronunciada en la XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, 1969, Editorial de Derecho Financiero.

Marín Benítez, G. [2012]: «La analogía en Derecho Tributario», *RCyT.* CEF, núm. 350.

Moschetti, F. [1984]: «Las exenciones fiscales como "normas límite" susceptibles de interpretación analógica», *HPE*, núm. 86.

Palao Taboada, C. [1997]: «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias», *AFDUAM*, 1.

– [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.

Pérez de Ayala, J. L. [1965]: «La interpretación de las leyes tributarias en el derecho español», en *MAEDF*.

Pérez Herrero, L. [1995]: «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades», Civitas, *REDF*, núm. 88.

Rodríguez Bereijo, A. [2011]: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia,* Marcial Pons, Madrid.

Simón Acosta, E. [1989]: «La tributación de los préstamos hipotecarios antes y después de su reforma en la Ley de Presupuestos de 1988», *RDFHP*, núm. 200.

Tarello, G. [1980]: *L'interpretazione della legge*, A. Giuffré, Milano.

Tejerizo López, J. M. [2012]: Prólogo a la obra de Chico de la Cámara, P. y Galán Ruiz, J. (dirs.) *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, T. I, Civitas-Aranzadi, Pamplona.

Tipke, K [1982]: «Límites a la integración en el Derecho tributario», *REDF*, Civitas, núm. 34, págs. 181 y ss.

VV. AA. [2012]: *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, T. I, Civitas-Aranzadi, Pamplona.

– [2014]: *Memento Práctico de Sucesiones y Transmisiones*, Francis Lefebvre.

– [2014]: *Memento Fiscal IVA*, Francis Lefebvre.

Zornoza Pérez, J y Ruiz Almendral, V. [2008]: «La aplicación de las normas tributarias», en VV. AA., *Entre la Ética, la Política y el Derecho: estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces Barba*, Dykinson, vol. 1.

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

TRIBUTACIÓN

EL RESULTADO FINANCIERO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. DIVIDENDOS Y PLUSVALÍAS DE CARTERA. SUPUESTOS ESPECIALES DE APLICACIÓN. RENTAS NEGATIVAS (Y III)

Eduardo Sanz Gadea

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto

La presente colaboración examina los casos particulares de la exención de las rentas positivas derivadas de la transmisión de instrumentos de patrimonio, así como el cómputo de las rentas negativas, apoyándose en un conjunto de casos prácticos. Con la misma se pone fin al análisis del artículo 21 de la Ley 27/2014. Sin duda es un precepto central en el Impuesto sobre Sociedades. Es lógico que así sea en un tributo que toma como elemento nuclear de la base imponible el resultado contable y que, por ende, ha de resolver todos los problemas inherentes a la distinción entre fondos propios y endeudamiento, y establecer un sistema vicario de eliminación de la doble imposición económica.

Más allá de la buena técnica tributaria desplegada en dicho precepto, su lectura suscita la intuición de que un cambio de modelo de Impuesto sobre Sociedades, en el sentido de la propuesta fundamentada en el denominado modelo CBIT, esto es, básicamente, la tributación sobre el resultado de explotación, traería grandes dosis de neutralidad, de sencillez y, por ende, de seguridad jurídica, así como de inmunidad frente a las estrategias ilegítimas. Y todo ello mediante tipos de gravamen más bajos, con frutos recaudatorios similares, pero más acordes a la función de estabilización automática que se espera de un buen impuesto sobre la renta de las empresas.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, resultado financiero, dividendos y plusvalías de cartera, supuestos especiales de aplicación de la exención y rentas negativas.

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

THE FINANCIAL RESULT FOR CORPORATE INCOME TAX PURPOSES. DIVIDENDS AND CAPITAL GAINS ARISING FROM THE SALE OF SHARES. SPECIAL CASES. CAPITAL LOSSES (AND III)

Eduardo Sanz Gadea

Abstract

The present collaboration analyses the particular cases whereby capital gains arising from the sale of equity instruments are exempt and the recognition of capital losses, together with some practical cases. This will be the last part of the analysis of Article 21 of Law 27/2014. Without any doubt, it is one of the main pillars of Corporate Income Tax; this is logic, provided that it is a tax whose taxable base is formed upon the net accounting profit and, as such, has to resolve all distinction regarding equity and indebtedness and shall set forth an alternative formula to avoid economic double taxation.

Far beyond the fair tax praxis laid down in this section, its wording raises an intuition that a change in the Corporate Income Tax scheme aimed at CBIT, *i. e.* the taxation on the operating profit, would bring a great level of neutrality and simplicity, hence, of legal certainty, as well as immunity against illegal structures. And all of it with reduced tax rates, with similar collection results, but more in line with the stability function expected from a proper corporation tax.

Keywords: Corporate Income Tax Law, Law 27/2014, financial result, dividends and capitals gains from the sale of shares, requisites for the application of the exemption and capital losses.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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. Supuestos especiales de aplicación de la exención
   1.1. Valoración de la participación según el régimen especial
   1.2. Transferencia contractual de rentas
   1.3. La entidad patrimonial
   1.4. La entidad afectada por la transparencia fiscal internacional
2. Rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación
   2.1. Rentas entre entidades del mismo grupo mercantil
   2.2. Rentas negativas posteriores a dividendos o participaciones en beneficios
   2.3. Rentas en transmisiones sucesivas de valores homogéneos
3. El régimen transitorio
4. ¿Deberían excluirse de la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación?

NOTA: El autor agradece a Silvia López Ribas su atenta y fructífera lectura del texto.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 Estados con una forma de gobierno realmente democrática, ha de ser propósito inexcusable de los funcionarios fiscales que actúan en nombre del poder ejecutivo que las bases jurídicas de la imposición no permitan ningún margen discrecional que, por una parte, pudiera conducir a abusos de sus miembros en perjuicio de los contribuyentes y, por otra, hiciera posible que los contribuyentes hábiles o sus asesores no dieran al fisco todo lo que es del mismo...»

Fritz Neumark, *Principios de la Imposición*, pág. 409.

1. SUPUESTOS ESPECIALES DE APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN

Pueden considerarse como supuestos especiales de aplicación de la exención los siguientes:

- Valoración de la participación *conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VII del título VII* [art. 21.4 a)].
- Dividendos o participaciones en beneficios *cuyo importe deba ser objeto de entrega a otra entidad* [art. 21.2.3.º)].
- Rentas relativas a una *entidad patrimonial* [art. 21.5 a)].
- Rentas relativas a entidades afectadas por el *régimen de transparencia fiscal internacional* [art. 21.5 b)].

1.1. VALORACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN SEGÚN EL RÉGIMEN ESPECIAL

El artículo 21.4 a) establece una regla para determinar el importe de la renta positiva exenta, para el caso en que los instrumentos de patrimonio concernidos hubieran sido valorados *conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VII del título VII* de la Ley 27/2014. Esta regla tiene por objeto evitar que la exención se aplique respecto de la renta positiva cuya tributación hubiere quedado diferida por causa del referido régimen especial. En consecuencia tal regla no opera cuando la renta positiva diferida fuere de aquellas que el propio artículo 21.3 declara exentas. Inversamente, opera en aquellos casos en los que la renta positiva diferida fuere de aquellas no declaradas exentas por el referido artículo 21.3.

La regla consiste en aplicar la exención respecto de la renta positiva generada a partir de la adquisición de la participación, a cuyo efecto la renta positiva derivada de la transmisión ha de dividirse en dos partes, la primera, desde el valor asignado por aplicación del régimen especial

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

hasta el valor de mercado existente en el momento de la realización de la operación amparada, y la segunda, desde ese valor hasta el valor de transmisión. La primera parte se integrará en la base imponible, la segunda disfrutará de la exención del artículo 21.3.

EJEMPLO 1

Aportación de rama de actividad, valor fiscal, 80; valor de mercado, 92; valor de transmisión, 103.

- Renta positiva diferida: 12 (92 – 80). Esta renta se integrará en la base imponible.
- Renta positiva no diferida: 11 (103 – 92). Esta renta estará exenta si cumple con los requisitos previstos en el artículo 21.3.

La regla, en sí misma correcta, encierra la dificultad de la determinación del valor normal de mercado.

Por su finalidad, la regla de división de la renta positiva en dos partes solamente debiera aplicarse cuando alguna de ellas no cumpliese con los requisitos para disfrutar de la exención del artículo 21.3. En efecto, si las dos partes son aptas para disfrutar de la exención, o ninguna de las dos lo es, la división huelga. Inversamente, si una de las dos partes no es apta para disfrutar de la exención del artículo 21, pero la otra lo es, la división debiera operar. Pues bien, tal y como está redactada la regla de división surgen algunas dudas: ¿Se aplica respecto de los instrumentos de patrimonio adquiridos mediante una aportación no dineraria realizada por personas físicas, al amparo del artículo 87? ¿Se aplica respecto de los instrumentos de patrimonio que no reúnen los requisitos del artículo 21 adquiridos mediante entrega de otros instrumentos de patrimonio que sí los reunían?

La primera interrogación contempla el supuesto de hecho en el que una persona física aporta a una entidad instrumentos de patrimonio que otorgan un porcentaje de participación igual o superior al 5%. Este caso no está afectado por la regla de división. En efecto, la misma solo recae sobre los instrumentos de patrimonio adquiridos mediante la entrega de otros *que no cumplan el requisito de la letra a) o, total o parcialmente al menos en algún ejercicio, el requisito a que se refiere la letra b) del apartado 1* del artículo 21 (subregla 1.ª del art. 21.4). Sin embargo, este resultado práctico contradice el espíritu y finalidad de la regla de división, por cuanto la transmisión de un instrumento de patrimonio como el contemplado, realizada por una persona física, tributaría plenamente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para superar la incongruencia, podría entenderse que la referida subregla 1.ª solamente versa sobre los instrumentos de patrimonio entregados por personas jurídicas, puesto que los requisi-

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

tos que en la misma se enumeran están establecidos por una norma del Impuesto sobre Sociedades, de manera tal que, por exclusión, los entregados por personas físicas, en todo caso, estarían afectados por la regla de división, esto es, dicha regla se aplicaría a todas las adquisiciones derivadas de entregas realizadas por personas físicas, cualesquiera que fueren las características de los instrumentos de patrimonio entregados, y a las derivadas de entregas realizadas por personas jurídicas, cuando no concurrieren los requisitos que habilitan la exención.

Esta interpretación sana la incongruencia, pero posiblemente levante la objeción de que la regla de división pivota sobre el antecedente de una operación en la que no se produjo integración de renta en la base imponible, ni en la del Impuesto sobre Sociedades ni tampoco en la *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* de manera tal que la subregla 1.ª versaría tanto sobre los instrumentos de patrimonio entregados por personas jurídicas como físicas y, consecuentemente, los entregados por estas últimas que reunieren los requisitos para disfrutar de la exención escaparían a la regla de la división.

EJEMPLO 2

Aportación de instrumentos de patrimonio por persona física (porcentaje de participación superior al 5 %), obteniendo un porcentaje de participación en sede de la beneficiara superior al 5 %, valor fiscal: 80, valor de mercado: 92. Posterior transmisión por parte de la beneficiaria de los instrumentos de patrimonio por valor de 103.

- Renta positiva diferida: 12 (92 – 80). Esta renta no se integró en la base imponible de la persona física aportante (art. 87).
- Renta positiva derivada de la transmisión de la participación: 23 (103 – 80). Esta renta estará exenta por aplicación del artículo 21.3, excepto si prevalece la interpretación restrictiva de la regla de división, anteriormente formulada.

Ciertamente, cuando la persona física transmita la participación recibida como contraprestación de la aportación, lucirá la renta positiva diferida, pero no es realista pensar que tal transmisión se produzca. La transmisión en cuestión se producirá en sede de la entidad y no del socio, por motivos fiscales.

El supuesto descrito no es sino una manifestación parcial de la distorsión que se produce en un sistema fiscal que trata realidades iguales de manera diferente según que las mismas se concreten en sede de personas físicas o jurídicas. Así, las rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones significativas están exentas en el Impuesto sobre Sociedades, pero tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La huida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

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

es una conducta previsible, como en su día lo fue la conducta inversa por causa de los denominados coeficientes de abatimiento de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

EJEMPLO 3

Empresa cuyo titular es una persona física, valor: 80; aportación de rama de actividad a la entidad en la constitución por valor de mercado de 92 (acogida al art. 87); aportación de la participación significativa a la entidad en constitución por valor de mercado de 92 (acogida al art. 87); ulterior transmisión de la participación, transcurrido más de un año, a terceros por 103.

- Caso 1.º Transmite la participación la persona física: 23 (103 – 80), renta positiva que tributa plenamente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Caso 2.º Transmite la participación la entidad: 23 (103 – 80), renta positiva que está exenta por el Impuesto sobre Sociedades.

La exención de las rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones significativas en el Impuesto sobre Sociedades, unida a su plena tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determina que, ante la eventualidad de una transmisión de la empresa o rama de actividad, la posición más idónea desde el punto de vista fiscal sea la ubicación de la misma en sede de una entidad que, a su vez, esté participada por otra entidad, esto es, una estructura típicamente *holding*, a los efectos de residenciar la transmisión, y por ende la renta positiva, en sede de la entidad *holding*, en lugar de hacerlo en sede de la entidad operativa o de la persona física.

La legitimidad de toda estrategia fiscal, y por tanto también de la apuntada, puede ser debatida, pero de lo que no hay duda es de que la examinada se construye con los mimbres que procura la tributación dispar de las rentas positivas derivadas de la transmisión de plusvalías significativas en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La segunda interrogación contempla el caso de un descenso del porcentaje de participación como consecuencia de una operación de fusión o de canje amparada en el capítulo VII del título VII. En tal caso, lo apropiado sería aplicar la regla de división respecto de la parte de renta positiva constituida por la diferencia entre el valor de mercado de los instrumentos de patrimonio entregados con ocasión de la operación y su valor fiscal. En efecto, así se preservaría la neutralidad del régimen de fusiones y operaciones asimiladas del capítulo VII del título VII.

No parece, sin embargo, que el criterio precedente, que en su día anidó en el artículo 30.2 del TRLIS, halle acogida en el artículo 21.4 a), ni en ningún otro.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 4

Canje de valores con porcentaje de participación del 6,3 %; valor fiscal: 80; valor de mercado: 92, por otros con porcentaje 3,2 % (acogido al art. 86); posterior transmisión de estos últimos por 103.

- Renta positiva diferida: 12 (92 – 80).
- Renta positiva total: 23 (103 – 80). Esta renta tributa plenamente.

1.2. TRANSFERENCIA CONTRACTUAL DE RENTAS

La entidad perceptora del dividendo o la participación en beneficios puede estar obligada contractualmente a entregar su importe a otra persona o entidad. En tal caso, el derecho a aplicar la exención, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, queda residenciado en la segunda entidad, esto es, la beneficiaria efectiva.

El preámbulo de la Ley 27/2014 indica que esta regulación versa sobre el *préstamo de valores* y determinadas operaciones de *venta con pacto de recompra de acciones o equity swap,* siendo el denominador común de todas ellas que el perceptor jurídico de los dividendos o participaciones en beneficios tiene que restituirlos a su *titular económico.* En todos estos casos el instrumento de patrimonio es objeto de una transmisión, pero dentro del tiempo pactado deberá realizarse otra transmisión entre las mismas partes sobre el mismo instrumento de patrimonio u otro de la misma especie y calidad, de sentido inverso, y de ahí que se hable, tal vez impropiamente, pero con gran expresividad, de titularidad económica. Si durante la vida de la operación se produce el pago de un dividendo, será el prestatario, en cuanto titular del instrumento de patrimonio, quien lo perciba, pero deberá compensar al antiguo propietario, lo que implica que el importe de dicho dividendo *deba ser objeto de entrega.*

La disposición adicional segunda.2 de la Ley 62/2003 reguló, por vez primera, el régimen fiscal del préstamo de valores, concediendo la exención o deducción al prestatario. La Ley 27/2014, por el contrario, la concede al prestamista. Del mismo modo, en el caso de una transmisión con pacto de recompra, la concede a la entidad que transmite y que está obligada a efectuar la recompra.

Es requisito de la exención que la entidad prestamista o, en general, la entidad que transmite los valores mediando un pacto de recompra *conserve el registro contable* de los mismos. La expresión legal es ambigua, pues podría entenderse referida tanto a la titularidad de la anotación en cuenta relativa al valor como a la contabilización del mismo como elemento de su activo. Este segundo sentido es el apropiado, pues el primero iría en contra de la naturaleza 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)".

Simplemente, lo que exige este requisito es que la operación se haya contabilizado atendiendo a su fondo, de acuerdo con las normas contables, de manera tal que el valor luzca en las cuentas del titular económico.

Igualmente, es requisito de la exención que la entidad que pretende aplicarla pruebe que el dividendo haya sido percibido por *la otra entidad contratante*, esto es, la entidad prestataria o, en general, la entidad que adquirió los valores, esto es, la otra parte contratante o, alternativamente, por una entidad del mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, sea de la entidad que adquiere o de la que transmite. El requisito trata de asegurar que la exención se proyecte sobre una renta que, efectivamente, tiene la naturaleza de dividendo, habida cuenta de que el titular económico puede recibir de la otra parte contratante pagos correspondientes a otros conceptos.

Por tanto, cuando la entidad prestataria o, en general, la entidad que adquirió los valores, los transmite a un tercero y este percibe los dividendos, no habrá lugar a la exención en sede de la entidad que inicialmente transmitió los valores y que los volverá a adquirir de acuerdo con las estipulaciones contractuales. Podrá haberla, bajo el cumplimiento de los requisitos, en sede de la entidad perceptora de los dividendos. Mas si esta, a su vez, estuviera ligada por un pacto de entrega de los dividendos, no podrá aplicar la exención, pero sí podrá hacerlo la entidad que, finalmente, sea perceptora de esos dividendos.

En fin, para disfrutar de la exención, deben cumplirse los requisitos generales. Estos requisitos se determinarán tomando en consideración que el prestamista es el titular económico.

EJEMPLO 5

Préstamo de valores remunerado con una cantidad porcentual sobre el valor nominal, debiendo el prestatario transferir los dividendos. La participación prestada otorga un porcentaje del 3,2 %, y el prestamista tiene otros instrumentos de patrimonio del mismo emisor que otorgan un porcentaje del 2,4 %.

Los dividendos percibidos directamente, más los transferidos por el prestatario dan derecho a la exención.

1.3. LA ENTIDAD PATRIMONIAL

La renta positiva derivada de la transmisión de la participación en una *entidad patrimonial,* en el sentido del artículo 5.2, no está exenta en su totalidad, sino solamente en la parte que se

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

corresponda con *un incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación* [art. 21.5 a)].

El artículo 5.2 caracteriza la entidad patrimonial tomando materiales procedentes de la antigua transparencia fiscal interna, que más tarde fueron recogidos por el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, en relación con la sociedad patrimonial.

Entidad patrimonial es, en síntesis, la que, por la composición mayoritaria de su activo, no tiene por objeto prioritario la realización de actividades económicas, por cuanto *más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto... a una actividad económica.*

La definición de la entidad patrimonial, más allá de las bien conocidas dificultades que en su momento suscitó la configuración de la sociedad transparente o de la sociedad patrimonial, es puramente objetiva pues, en efecto, pivota sobre la naturaleza o destino de los elementos que componen su activo. Es una definición, por otra parte, autónoma, en el sentido de que no precisa de ninguna otra norma, si se exceptúa la mención a la *sociedad de valores.* Esta objetividad y autonomía facilitará su aplicación respecto de las entidades no residentes en territorio español.

Una entidad *holding* no será necesariamente una entidad patrimonial, pues no se computan como valores los que otorguen una participación no inferior al *5%*, y se mantengan al menos un año, bajo una organización de medios humanos y materiales destinados a dirigir y gestionar la participación que aquellos valores otorguen, siempre que no hubieren sido emitidos por entidades que, a su vez, tengan la consideración de patrimoniales. Por tanto, la tenencia estable y organizada de participaciones significativas sobre entidades dedicadas a la realización de actividades económicas, no perturba la aplicación plena de la exención de dividendos y plusvalías de cartera. Por el contrario, la tenencia de otros activos financieros o de activos no afectos a la realización de actividades económicas calificará a la entidad como patrimonial y la exención de las rentas positivas se aplicará con la restricción mencionada.

EJEMPLO 6

Entidad cuyo activo está formado por elementos afectos a una actividad empresarial, valor: 40 millones, y por acciones cotizadas, valor: 60 millones; beneficios acumulados durante el tiempo de tenencia de la participación: 90 millones (54 proceden de la actividad empresarial y 36 de los valores); transmisión de la participación obteniendo una renta positiva de 103 millones.

La sociedad es patrimonial.

- La renta positiva exenta es 90 millones.
- Los dividendos percibidos están exentos.

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

Esta limitación no afecta a la entidad patrimonial, la cual aplicará la exención de dividendos y plusvalías al modo en como lo hacen las restantes entidades, sino a la plusvalía derivada de la transmisión de la participación sobre la misma. Esta especialidad consiste en que la exención se aplica solamente respecto de aquella parte de la plusvalía que se corresponda con beneficios acumulados durante el tiempo de tenencia de la participación. El importe de la renta exenta podrá ser igual o inferior a dicho beneficio, pero no superior. Así, la porción de plusvalía imputable a un precio de adquisición por debajo del valor según libros o a un precio de transmisión por encima de dicho valor no disfrutará de exención.

EJEMPLO 7

Valor de adquisición del 100 % de la sociedad patrimonial: 32; valor según libros en la adquisición: 40; valor según libros en la transmisión: 70; valor de transmisión: 103 (no ha habido aportaciones ni devolución de las mismas).

- Renta positiva: 71 (103 – 32).
- Beneficios acumulados durante el tiempo de tenencia de la participación: 30 (70 – 40).
- Renta positiva exenta: 30.

El efecto práctico de esta especialidad limitativa es provocar doble imposición en relación con las plusvalías latentes en los activos de la entidad patrimonial. En efecto, estas plusvalías se gravarán en un momento posterior en sede de la entidad patrimonial pero, al estar descontadas en el precio de adquisición, no contribuirán a determinar una plusvalía en caso de una eventual transmisión de la participación sobre la entidad patrimonial, y no habrá lugar a la exención, de manera tal que la misma plusvalía se grava dos veces, la primera con ocasión de la transmisión de la participación sobre la entidad patrimonial, y la segunda en el momento de la transmisión del activo en sede de la entidad patrimonial, sin que exista ningún mecanismo de compensación.

Esta limitación incitará a la realización de las plusvalías latentes antes de la transmisión de la participación sobre la entidad patrimonial, al objeto de determinar *beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.*

También incitará a desalojar de la entidad patrimonial a las organizaciones empresariales que pudiera albergar, lo que podría llevarse a efecto por distintas vías, tales como la aportación de rama de actividad o la escisión total, al efecto de evitar la limitación.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 8

Entidad cuyo activo está formado por elementos afectos a una actividad empresarial, valor: 40 millones, y por acciones cotizadas, valor: 60 millones; aportación de la rama de actividad (acogida al capítulo VII del título VII); transmisión de la participación sobre la entidad operativa generando una plusvalía igual al fondo de comercio latente en la organización empresarial; transmisión de la participación sobre la entidad patrimonial generando una plusvalía igual a los beneficios acumulados durante el tiempo de la participación.

- La renta positiva derivada de la transmisión de la participación sobre la entidad operativa está exenta.
- La renta positiva derivada de la transmisión de la participación sobre la entidad patrimonial está exenta por coincidir con los beneficios acumulados.

Si no se hubiera procedido a separar, mediante la aportación, los activos empresariales de los puramente patrimoniales, el valor del fondo de comercio hubiera tenido reflejo en la renta positiva derivada de la transmisión de la participación sobre la entidad previa a la aportación, sin disfrutar de exención. ¿Podría tacharse a esa separación de no estar impulsada por motivos económicos válidos, sino, antes bien, de perseguir la obtención de una ventaja fiscal? ¿Es una ventaja fiscal configurar la tenencia de activos bajo formas jurídicas apropiadas en orden a no padecer la limitación del artículo 21.5 a)?

Queden ahí las interrogantes.

1.4. LA ENTIDAD AFECTADA POR LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

La exención no se aplica respecto de las plusvalías derivadas de *la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 100 de esta ley, siempre que, al menos, el 15% de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional.*

La norma admite dos interpretaciones. Por la primera, la limitación se aplica cuando existe una obligación de tributar por el régimen de transparencia fiscal internacional. Por la segunda, la limitación se aplica cuando las rentas de la entidad concernida sean de aquellas que están tipificadas como susceptibles de imputación en régimen de transparencia fiscal, aun cuando no exista obligación de tributar por dicho régimen. En los dos casos, claro está, teniendo en cuenta el umbral del 15%.

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

La literalidad de la norma lleva a la primera interpretación. La expresión *queden sometidas al régimen de transparencia fiscal* es bien significativa. Las rentas han de estar *sometidas*, no simplemente ser susceptibles de imputación. La interpretación puramente histórica basada en la literatura del antiguo artículo 21 del TRLIS, apunta hacia la segunda.

La primera interpretación tiene el inconveniente de producir resultados distintos ante la misma realidad económica de la entidad concernida, según cuál sea la residencia de sus socios. Así, si los socios no residentes controlan más de 85 %, no operará, por cuanto no habrá rentas sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional en, al menos, un 15 %, y sí lo hará, inversamente y por la misma razón, cuando el control de los **socios** no residentes sea inferior. La segunda supera este inconveniente. En efecto, en ella lo que decide es la realidad económica de la entidad concernida, configurada a través de la naturaleza de las rentas que obtiene, con independencia de la residencia de sus socios. Sin embargo, la limitación por razón de la realidad económica de la entidad participada ya está cubierta por la apelación a la entidad patrimonial.

Por tanto, parece más adecuada la primera interpretación. Ya en su ámbito, cabe inquirir si la limitación afecta a todos los socios de la entidad transparente o solo a aquel o aquellos que ostentan una participación igual o superior al 15 %. La literalidad de la norma apunta a todos los socios.

La inaplicación de la exención no impide la aplicación de las normas del régimen de transparencia fiscal internacional que asignan el denominado valor de titularidad, esto es, que aumentan el valor de la participación transmitida en el importe de los beneficios sociales imputados no distribuidos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 100.12.

En la práctica la inaplicación de la exención supondrá la tributación de las plusvalías latentes en sede de los activos de la entidad sujeta a transparencia fiscal internacional. En consecuencia, la transparencia fiscal internacional no supone ya, tan solo, el gravamen de los beneficios obtenidos por la entidad en cabeza de los socios, sino la doble imposición potencial de los mismos, primero bajo la forma de plusvalías y más tarde bajo la forma de beneficios realizados imputados.

EJEMPLO 9

Beneficios no distribuidos de la entidad transparente: 80; valor adquisición de la participación: 20; valor de transmisión: 117; valor de la participación según libros: 100 (20 capital + 80 reservas); plusvalía latente en activos: 17 (117 – 100), la cual se realiza en un ejercicio posterior.

- Renta positiva en la transmisión: 97 (117 – 20).
- Valor de titularidad: 80.

.../...

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

.../...

- Renta positiva gravable: 17 (97 – 80).
- Renta positiva exenta: no.
- Renta imputada en ejercicio posterior: 17.

Puesto que la transparencia fiscal internacional se predica exclusivamente de las entidades no residentes en territorio español, la inaplicación de la exención solo puede versar respecto de las plusvalías derivadas de la transmisión de la participación en una entidad residente en el extranjero, lo cual podría suscitar alguna dificultad en relación con el Derecho de la Unión Europea. En efecto, la transmisión de una participación significativa en una entidad residente en territorio español podrá disfrutar de exención, y la de una entidad residente en el extranjero podrá no disfrutarla, aun cuando objetivamente las dos entidades sean iguales. No obstante, debe tomarse en consideración que la transparencia fiscal internacional no se aplica respecto de las entidades residentes en algunos Estados miembros de la Unión Europea, en los términos previstos en el artículo 100.16.

La **limitación** se refiere solo a las plusvalías, no a los dividendos, los cuales podrán estar exentos, bajo el cumplimiento de los requisitos generales. No obstante, los dividendos correspondientes a rentas imputadas en régimen de transparencia fiscal internacional no se integrarán en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 100.10. Se trata de una exención técnica que tiene por objeto evitar que la misma renta se grave dos veces.

Esta limitación estimulará la distribución de los beneficios acumulados antes de la transmisión de la participación, puesto que los mismos, bajo el cumplimiento de los requisitos generales, estarán exentos, en tanto que si se acumulan los beneficios se reflejarán en la renta derivada de la transmisión, la cual no estará exenta.

En fin, ya que las rentas afectas a la transparencia fiscal internacional tienen, básicamente, carácter pasivo, esto es, que no proceden de la realización de actividades económicas, esta limitación podría solaparse con la concerniente a las entidades patrimoniales. En efecto, en no pocos casos, la entidad cuyas rentas tributan en régimen de transparencia fiscal internacional podrá ser calificada como entidad patrimonial en el sentido del artículo 5.2 de la ley. En tal caso, por aplicación del principio de especialidad, se aplicará la restricción concerniente a la transparencia fiscal internacional.

2. RENTAS NEGATIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN

Las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación se integran, con carácter general, en la base imponible. Esta es una de las principales características del método de exen-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 de dividendos y plusvalías de cartera establecido por el artículo 21. Por excepción, en determinados supuestos no se computan las rentas negativas:

- Rentas negativas en transmisiones internas, esto es, entre entidades del mismo grupo mercantil (art. 11.10).
- Rentas negativas en transmisiones a terceros precedidas de rentas positivas internas (art. 21.6).
- Rentas negativas precedidas de dividendos o participaciones en beneficios (art. 21.7).
- Rentas negativas en las transmisiones de valores homogéneos [arts. 21.4 b) y 21.7].

2.1. RENTAS ENTRE ENTIDADES DEL MISMO GRUPO MERCANTIL

Es conveniente distinguir, de entrada, la función de los artículos 11.10 y 21.6, en relación con las rentas negativas derivadas de la transmisión de instrumentos de patrimonio.

El artículo 11.10 impide el cómputo de las pérdidas intragrupo y las lleva al momento de la transmisión a terceros, minoradas en el importe de la renta positiva habida en dicha transmisión, excepto si aquella renta tributa efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 %.

El artículo 21.6 aminora la pérdida derivada de la venta a terceros de un instrumento de patrimonio en el importe de las rentas positivas previas exentas habidas en operaciones intragrupo relativas a ese instrumento de patrimonio.

2.1.1. Rentas negativas entre entidades del mismo grupo mercantil seguidas de rentas positivas en las transmisiones a terceros

De acuerdo con lo establecido en el artículo 11.10, las rentas negativas, derivadas de la transmisión de cualesquiera valores representativos de la participación en fondos propios de entidades, realizada entre entidades del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, se imputarán *en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.*

Por tanto, las rentas negativas se computan, pero no en el periodo impositivo en el que se realizó la transmisión interna, sino en aquel otro en el que los instrumentos de patrimonio son transmitidos a terceros, o bien en aquel en el que alguna de las entidades que han sido parte en la operación, o las dos, abandonan el grupo mercantil.

La renta negativa así diferida se computará en sede de la entidad que la padeció y no en la que transmite a terceros el instrumento de patrimonio.

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

La regla se aplica a todos los instrumentos de patrimonio. En consecuencia tanto a los que constituyen una participación significativa en el sentido del artículo 21, como a aquellos otros que no tienen esa consideración.

Esta regla es complementaria y auxiliar de la prevista en el artículo 13.2 b), la cual rechaza la deducción del deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades pues, en rigor, menguada diferencia existe, en términos económicos, entre el deterioro y la renta negativa intragrupo, cuando se contempla la situación desde la perspectiva del grupo mercantil.

Cuestión distinta es que pueda sostenerse que un impuesto que predica como sujeto pasivo a la persona jurídica y al resultado contable como elemento nuclear de la base imponible, no hubiera debido, ante un deterioro o una renta negativa de indudable efectividad, adoptar esta regla de diferimiento del quebranto, para llevarlo hasta el momento en el que se transmite la participación a terceros o se produzca un abandono del grupo mercantil por alguna de las dos entidades que intervinieron en la transmisión. Si la pérdida es efectiva, y así se reconoce contablemente, hay motivos para discrepar de la regla de diferimiento.

Ahora bien, las transmisiones entre entidades que forman parte del mismo grupo mercantil son delicadas, básicamente porque la comprobación de la adecuación del precio convenido al valor de mercado es una tarea extremadamente compleja y sujeta a severas incertidumbres.

Esta regla fue introducida en el TRLIS por la Ley 16/2013, de manera tal que puede decirse que forma parte del impulso reformador que ha culminado en la Ley 27/2014, pero esta última ha dado una vuelta de tuerca adicional, al establecer que las rentas negativas se computan *minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros,* excepto si el contribuyente prueba que dichas *rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10%.*

Por tanto, las rentas negativas diferidas no se computan, llegado el momento de la transmisión a terceros, en su integridad, sino que lo hacen minoradas en las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión, en la medida en que concurra una tributación inferior al 10%, de manera tal que la renta negativa de la sociedad que realizó la transmisión interna debe ser recalculada a los efectos de su integración en la base imponible.

La renta negativa que se recalcula, a efectos de su integración en la base imponible, es la obtenida por la entidad que transmitió el instrumento de patrimonio en la operación interna. La renta que obtiene la entidad que realiza la transmisión frente a terceros no se recalcula, por más que, si es positiva, sirva para efectuar el recálculo de la renta negativa. Esa renta positiva podrá, o no, estar exenta, y si es obtenida por una entidad no residente en territorio español se regirá, a efectos fiscales, por las leyes del país en el que resida.

Puesto que las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación están exentas, bajo el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 21, esa tributación del 10% solamente se presentará en caso de no concurrir tales requisitos o de aplicación de una legislación extranjera. En efecto, la tributación del 10% se predica respecto de la renta positiva derivada de la

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

transmisión del instrumento de patrimonio a terceros, pero sin hacer mención a que esa tributación ha de ser por el Impuesto sobre Sociedades, ni tan siquiera por un impuesto idéntico o análogo. Basta una tributación sobre la renta positiva en la transmisión a terceros de, al menos, un 10%.

La minoración de la renta negativa diferida en el importe de la renta positiva frente a terceros implica establecer la tributación sobre la renta negativa padecida por el grupo mercantil, por más que la liquidación pertinente se sitúe en sede de la entidad que sufrió la renta negativa en la transmisión interna. Se diría que el legislador ha extendido la lógica de la consolidación fiscal al supuesto que nos ocupa. Ahora bien, esta lógica es abandonada cuando la renta positiva frente a terceros sufre una tributación que se considera suficiente.

¿Es correcto seguir la lógica de la consolidación?

La consolidación representa de manera más idónea la verdadera realidad de las operaciones. En cuanto tal, parece que el legislador ha hecho una opción correcta.

¿Es correcto abandonar la lógica de la consolidación ante la tributación igual o superior al 10%? Para responder a esta pregunta ha de distinguirse si la renta positiva tributa por el Impuesto sobre Sociedades o lo hace por un impuesto extranjero a un tipo de gravamen no inferior al 10%.

Si tributa por el Impuesto sobre Sociedades, el efecto del abandono de la lógica de la consolidación es reconocer en cada una de las entidades intervinientes la renta, negativa y positiva, realmente obtenida por cada una de ellas, y gravarla por el Impuesto sobre Sociedades, de manera tal que el efecto recaudatorio es neutral. Si tributa por un impuesto extranjero, el efecto práctico es el mismo, aun cuando la renta positiva se grave por un impuesto extranjero, de manera tal que el efecto recaudatorio es también neutral, si bien tomando en consideración, conjuntamente, el Impuesto sobre Sociedades y el impuesto extranjero sobre el beneficio.

Por tanto, sí parece correcto abandonar la lógica de la consolidación, cuando existe una tributación significativa sobre la renta positiva.

Puesto que el tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades es del 25%, pudiera pensarse que existe un arbitraje fiscal del 15% (25% – 10%), de manera tal que sería ventajoso situar la renta negativa en sede de una entidad residente en territorio español y la renta positiva en sede de una entidad no residente en territorio español. Ahora bien, cuando para consumar la ventaja fiscal sea preciso falsear el precio de la transacción interna, el arbitraje estará teñido de simulación en el precio.

EJEMPLO 10

El grupo mercantil desea vender a terceros una participación en poder de la entidad A, residente en territorio español, valor de adquisición: 80, valor de transmisión: 92; A trans-

.../...

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

.../...

mite por 70 a B, entidad del grupo residente en el extranjero, quien transmite a un tercero, tributando al 10 %.

- Tributación planeada: –0,3 [–2,5 (70 – 80) × 25 % + 2,2 (92 – 70) × 10 %].
- Tributación correcta: 3 [5,5 (92 – 70) × 25 % – 2,5 (70 – 80) × 25 %] (si no hay exención del art. 21); 0 (si hay exención del art. 21).

La tributación correcta se alcanza mediante la aplicación del valor de mercado a la transacción interna.

Corresponde la prueba de la tributación de la renta habida en la transmisión a terceros a la entidad que reclama la no procedencia del recálculo de la renta negativa, siendo su objeto la tributación efectiva, no bastando con que la entidad que transmitió a terceros y obtuvo la renta positiva se halle sujeta a un impuesto sobre los beneficios o las plusvalías cuyo tipo de gravamen nominal sea igual o superior al 10 %. Nótese la diferencia del precepto que se comenta con el contenido en el artículo 21.1 b), donde se convoca al tipo *nominal* y se advierte de la irrelevancia de *algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción.*

Cuestión distinta es el alcance que haya de darse al término *efectivamente*. Así, el más exigente es que haya debido abonarse una deuda tributaria por causa de la renta positiva, y el menos que tal renta se haya integrado en la base imponible del impuesto de que se trate sin especialidad alguna.

Puede apreciarse que, mediando una transmisión a terceros realizada por una entidad del grupo mercantil residente en el extranjero, la tributación de la renta negativa diferida sufrida por una entidad residente en territorio español depende del régimen fiscal que a la renta positiva obtenida frente a terceros asigne la legislación extranjera.

EJEMPLO 11

La entidad A adquiere una participación, valor de adquisición: 80; transmisión interna a B residente en Alemania por 72, posterior transmisión a terceros por 80, tributando al 30 %; alternativamente, esa transmisión está exenta.

- Renta negativa diferida: –8 (72 – 80).
- Renta positiva en la transmisión a terceros: 8 (80 – 72).

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 positiva en la transmisión a terceros que minora la renta diferida negativa: 0 (alternativa 1.ª); 8 (alternativa 2.ª)
- Renta negativa diferida recalculada: –8 (alternativa 1.ª); 0 (–8 + 8) (alternativa 2.ª)
- Por tanto se integrará en la base imponible de A una renta negativa de –8 (alternativa 1.ª); 0 (alternativa 2.ª).

Cuando los instrumentos de patrimonio se hubiesen transmitido a dos o más entidades del grupo mercantil, el recálculo de la renta negativa diferida deberá hacerse operación por operación, por cuanto cada transmisión de los mismos a terceros podrá estar sujeta a regímenes fiscales diferentes.

EJEMPLO 12

La entidad A adquiere una participación, valor de adquisición: 80; transmisión interna a B residente en Alemania del 40 % por 28, a C residente en Polonia del 30 % por 21, y D residente en España del 20 % por 12. B transmite a terceros por 30 y tributa al 30 %; C transmite a terceros por 22 y tributa al 5 %, y D transmite a terceros por 17.

- Renta negativa diferida: –4 (28 – 32) B Alemania; –3 (21 – 24) C Polonia; –4 (12 – – 16) D España.
- Renta positiva en la transmisión a terceros: 2 (30 – 28) B Alemania; 1 (22 – 21) C Polonia; 5 (17 – 12) D España.
- Renta positiva en la transmisión a terceros que minora la renta diferida negativa: 0 B Alemania; 1 C Polonia; 4 D España (limitada a la pérdida de 4).
- Renta negativa diferida recalculada: –4 (–4 + 0) B Alemania; –2 (–3 + 1) C Polonia; 0 (–4 + 4) D España.
- La renta negativa diferida recalculada es la que se integrará en la base imponible de la entidad A, en el periodo o periodos impositivos en los que se produzcan las transmisiones a terceros.

La renta positiva que minora el importe de la renta negativa diferida a efectos de su integración en la base imponible es la obtenida en la *transmisión a terceros.* Por tanto, las rentas positivas obtenidas en las sucesivas transmisiones internas no la minorarán.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 13

La entidad A adquiere una participación significativa, valor de adquisición: 80; transmisión interna a B por 72; transmisión interna a C por 76; transmisión interna a D por 73; transmisión interna a E por 79; transmisión a terceros por 80.

- Renta negativa interna diferida: –8 (72 – 80) A; –3 (73 – 76) C.
- Renta positiva interna exenta: 4 (76 – 72) B; 6 (79 – 73) D; 1 (80 – 79) E.
- Renta negativa recalculada: –7 (–8 + 1) A; –3 C.

Aun cuando la renta del grupo haya sido nula, el mandato del artículo 11.10 solamente permite neutralizar las rentas negativas diferidas en el importe de la renta positiva habida en la transmisión a terceros. Sin embargo, como más adelante se comentará, el artículo 21.6 permite neutralizar el resto de la renta negativa diferida. Basta para apoyar este criterio con asimilar la renta negativa diferida a la renta negativa obtenida en las transmisiones a terceros (véase ejemplo n.º 16).

2.1.2. Rentas negativas en las transmisiones a terceros precedidas de rentas positivas en las transmisiones entre entidades del mismo grupo mercantil

Las rentas positivas obtenidas en las transmisiones entre sociedades del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio se computan en el periodo impositivo en el que se realizan, a diferencia de lo que ocurre con las rentas negativas, y disfrutarán de exención si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 21.

Las rentas negativas que, en su caso, pudieran concurrir en la ulterior transmisión de la participación se minorarán *en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente y a la que hubiera sido aplicado un régimen de exención.*

El artículo indeterminado del texto precedente no es baladí. En efecto, *un régimen de exención* no es, tan solo, el régimen de exención del artículo 21 sino también cualesquiera otros regulados por las legislaciones fiscales foráneas aplicables por razón de la residencia de la entidad que transmitió la participación.

El texto en cuestión tiene su precedente en el artículo 21.4 del TRLIS, el cual ordenaba aminorar la renta negativa *en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente y a la que hubiera sido aplicado la exención.* Este precepto, sin embargo, apuntaba, exclusivamente, a la exención del artículo 21 del TRLIS, pero no a cualquier otro régimen de exención foráneo.

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

La diferencia entre ambos textos, tal vez sutil, es palmaria. El artículo indeterminado, acompañado del sustantivo *régimen*, abre el espectro de las rentas positivas que deberán ser tomadas en consideración a los efectos de aminorar las rentas negativas, en la forma expuesta. En consecuencia, minorarán las rentas negativas:

- Las rentas positivas afectas a la exención del artículo 21.
- Las rentas positivas afectas a un régimen de exención de cualquier otro país, con independencia de que exista, o no, con el mismo un convenio para evitar la doble imposición.

Y no minorarán las rentas negativas:

- Las rentas positivas no afectas a la exención del artículo 21, cualquiera que hubiere sido el tipo de gravamen al que hubieren estado sujetas.
- Las rentas positivas no afectas a un régimen de exención de cualquier otro país, con independencia de que exista, o no, con el mismo un convenio para evitar la doble imposición, cualquiera que hubiere sido el tipo de gravamen al que hubieren estado sujetas.

Se notará también que la técnica para identificar la renta positiva interna que deberá aminorar la renta negativa no pasa por una tributación nominal o efectiva, sino por el disfrute, o no, de un régimen de exención, a diferencia de lo que acontece en el supuesto de la renta positiva posterior a la renta negativa interna, donde, como se ha expuesto, manda la tributación efectiva igual o superior al 10 %.

EJEMPLO 14

Transmisión a terceros con renta negativa de 20, en las siguientes alternativas: renta positiva interna exenta por el artículo 21, 14; exenta de acuerdo con la legislación francesa, 9; tributando al 1 % según legislación extranjera, 4.

- Renta negativa después de la minoración: 6 (20 – 14); 11 (20 – 9); 20 (no hay minoración).

La renta positiva que se aplica a neutralizar la renta negativa es la habida en *la transmisión precedente*. La norma apunta, exclusivamente, a la renta positiva generada en la transmisión inmediatamente anterior a la realizada frente a terceros determinante de la renta negativa. Sin em-

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

bargo, casaría mejor con la finalidad de la norma tomar en consideración todas las rentas positivas habidas en las sucesivas transmisiones internas.

EJEMPLO 15

Las entidades A, B, C y D forman parte del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. A adquiere una participación por 71 y transmite por 72 a B, la cual transmite a C por 77, la cual transmite a D por 84, y esta a terceros por 70. Todas las rentas positivas han disfrutado de un régimen de exención.

- Renta negativa: –14 (70 – 84).
- Renta negativa después de la minoración: –7 [(70 – 84) + (84 – 77)] (solo renta positiva en transmisión precedente).
- Renta negativa después de la minoración: –1 [(70 – 84) + (72 – 71) + (77 – 72) + + (84 – 77)] (todas las rentas positivas internas).

¿Se puede entender esta norma como una concesión al criterio de que, mediando exención de plusvalías de cartera no se deben computar las minusvalías? Tal vez sí. En todo caso, lo que sí permite es desgranar, tomando en consideración el artículo 11.10 anteriormente examinado, una reflexión, a saber, que mientras el instrumento de patrimonio circule en el interior de un grupo, las rentas, positivas o negativas, que se produzcan no determinan efecto fiscal alguno. El efecto se produce cuando el instrumento de patrimonio se transmite a terceros.

EJEMPLO 16

La entidad A adquiere una participación significativa, valor de adquisición: 80; transmisión interna a B por 72; transmisión interna a C por 76; transmisión interna a D por 73; transmisión interna a E por 79; transmisión a terceros por 80. Las rentas positivas disfrutaron de un régimen de exención.

- Renta negativa interna diferida: –8 (72 – 80) A; –3 (73 – 76) C.
- Renta positiva interna exenta: 4 (76 – 72) B; 6 (79 – 73) D; 1 (80 – 79) E.
- Renta negativa recalculada: –7 (–8 + 1) A; –3 C (art. 11.10).
- Renta negativa minorada: 0 [(–7 – 3) + 4 + 6)] (art. 21.6).

"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)".

2.2. RENTAS NEGATIVAS POSTERIORES A DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS

Los dividendos y participaciones en beneficios que *no hayan minorado el valor de adquisición* de la participación *y que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención* minoran las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.7.

Para comprender el significado de este precepto hay que recordar que el dividendo distribuido por una entidad puede tener para la entidad perceptora la consideración de fruto o de recuperación de la inversión. Del mismo modo, la reducción del capital o de prima de emisión puede tener para la entidad perceptora la consideración de recuperación del capital pero, eventualmente, la de fruto. Un dividendo que tiene la consideración de recuperación de la inversión en sede de la entidad perceptora no debería disfrutar de exención. Sencillamente, porque no genera un ingreso financiero. La percepción de cantidades con cargo a reducción de capital con devolución de aportaciones o de la distribución de la prima de emisión no debería motivar la exención, aun cuando fuere un fruto, por cuanto no se presenta la doble imposición. Del mismo modo, y por la misma razón, no debería dar derecho a la exención la distribución de cantidades con cargo a reservas nutridas mediante la reducción de capital o prima de emisión.

Las conclusiones precedentes pueden ser mantenidas atendiendo al espíritu y finalidad del artículo 21.

Si el contribuyente ha contabilizado como un ingreso lo que, realmente, es una recuperación de valor de la inversión, la futura renta derivada de la transmisión de la participación estará distorsionada. Si esta renta es negativa, la regla transcrita endereza dicha distorsión, y si es positiva la exención se aplica sobre un importe menor. En los dos casos la distorsión, por tanto, queda regularizada, excepto si la renta positiva no tuviere derecho a la exención por no cumplirse los requisitos previstos.

La técnica de aminorar la renta negativa en el importe del dividendo exento, en unión a la exención de las rentas positivas o plusvalías de cartera, permite prescindir de todas las complejas reglas que el antiguo artículo 30.4 del TRLIS dedicaba a la identificación de aquellos dividendos que, en realidad, no eran sino recuperación del valor de inversión, a los efectos de expulsarlos de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos

¿Se sigue de lo dicho que aquellos dividendos que, realmente, son recuperación del valor de la inversión pueden disfrutar de la exención? Ya se ha sugerido que no.

En efecto, la exención versa sobre el dividendo o participación en beneficios que constituye un ingreso financiero para su perceptor, pero no sobre el dividendo en sentido objetivo. En el plano de las realidades prácticas, si un dividendo que no es ingreso financiero para su perceptor se contabiliza como tal, y no como menor valor de la inversión en el sentido de las normas contables, ese dividendo podrá disfrutar de la exención pero, finalmente, tal irregularidad será corre-

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

gida mediante la minoración de la renta negativa o la aplicación de la exención sobre una renta positiva menor. En cierto modo, la norma de minoración de la renta negativa en el importe del dividendo exento implica una suerte de regularización respecto de la aquella porción de la misma que deriva del dividendo contabilizado incorrectamente como ingreso.

EJEMPLO 17

Distribución de reservas existentes en el momento de la adquisición, importe 70; valor de adquisición: 80; valor de transmisión: 25.

- Alternativa 1.ª Contabiliza como ingreso.
- Dividendo exento: 70.
- Renta negativa: –55 (25 – 80).
- Renta negativa minorada: 0 (–55 + 55).
- Alternativa 2.ª Contabiliza como recuperación del valor de la inversión.
- Dividendo exento: 0 (no hay dividendo).
- Renta positiva: 15 (25 – 80 + 70). Esta renta está exenta.

Puede apreciarse que, cualquiera que haya sido la forma en como se contabilizó el dividendo, la solución fiscal es la misma.

¿Puede disfrutar de la exención aquel dividendo o participación en beneficios que se contabiliza como menor valor de la inversión? Ya se ha sugerido que no.

No obstante, podría sostenerse lo contrario con base en el último inciso del artículo 21.2.1.º, que considera dividendos o participaciones en beneficios a los derivados de valores representativos del capital o de los fondos propios, *con independencia de su consideración contable*, de manera tal que, aun cuando contablemente se tratara de una minoración del valor de la inversión, procedería la exención. También podría sostenerse lo contrario con el inciso final del artículo primer párrafo del 21.7, que se refiere a los *dividendos o participaciones en beneficios (que) no hayan minorado el valor de adquisición*, interpretado en sentido inverso y, en fin, en la comparación con la literatura del TRLIS cuyo artículo 30 exigía expresamente que *entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios*, siendo así que el artículo 21 no efectúa tal precisión.

Todos estos argumentos no son convincentes. Si el dividendo o la participación en beneficios ha sido contabilizado como minoración del valor de la inversión, no ha influido, a través del

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

resultado financiero, en el resultado contable y, por tanto, no se ha integrado en la base imponible, y de ahí que la exención sea ilusoria. La renta exenta es, por definición, aquella que, de no mediar la norma de exención, hubiera tributado.

¿Debe aminorarse la renta negativa derivada de la transmisión de la participación solamente cuando haya sido provocada por la distribución del dividendo **exento**?

El artículo 21.7 no establece distinción alguna. Por tanto, la renta negativa debe aminorarse cuando esté precedida de un dividendo exento que no haya aminorado el valor de adquisición de la participación.

Supuesto que la entidad hubiere contabilizado correctamente el dividendo como un ingreso financiero, por cuanto se trata de un fruto y no de la recuperación del valor de la inversión, la renta negativa es debida a la variación del valor de mercado de la participación. En consecuencia, neutralizar la renta negativa en el importe del dividendo exento tendría por efecto anular la exención.

EJEMPLO 18

Adquisición en bolsa por 25 millones de una participación; dividendo 1 millón; transmisión por 22 millones, tres años después.

- Dividendo exento: 1.
- Renta negativa: 3 (22 – 25).
- Renta negativa minorada: 2 (3 – 1).

La entidad tributa sobre la renta que realmente obtuvo, esto es, una pérdida de 2, pero el dividendo proviene de un beneficio que ha tributado en sede de la entidad que lo distribuyó.

Cuestión distinta es que, de *lege ferenda,* se pueda postular el no cómputo de las rentas negativas, cuando las rentas positivas están exentas.

2.3. RENTAS EN TRANSMISIONES SUCESIVAS DE VALORES HOMOGÉNEOS

Cuando una entidad obtenga rentas positivas y negativas derivadas de las operaciones realizadas con valores homogéneos, la exención de las primeras y el cómputo de las segundas están sometidos a restricciones.

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

Así, las rentas positivas exentas se aminoran en el importe de las rentas negativas previamente computadas [art. 21.4 b)], y las rentas negativas se computan aminoradas en el importe de las rentas positivas que previamente disfrutaron de exención (art. 21.7, segundo párrafo).

EJEMPLO 19

Se realizan las siguientes operaciones sobre instrumentos de patrimonio homogéneos: renta negativa 30, renta negativa 40, renta positiva 22, renta positiva 55, renta positiva 14, renta negativa 23.

- Renta negativa 30, se computa; renta negativa 40, se computa; renta positiva 22, no está exenta; renta positiva 55, está exenta hasta 7 [(55 – (30 + 40 – 22)]; renta positiva 14, está exenta; renta negativa 23, se computa hasta 2 (23 – 7 – 14).

Puede observarse que el efecto práctico de los preceptos aludidos es computar en la base imponible la renta negativa neta, esto es, el saldo de las rentas positivas y negativas, o declarar exenta la renta positiva neta.

¿Se puede entender esta norma como una concesión al criterio de que no deben computarse las rentas negativas cuando las positivas están exentas? En parte sí, porque su efecto práctico es que las rentas negativas no se computan si hay rentas positivas exentas, y estas no quedan exentas si hay rentas negativas.

La norma solamente se aplica respecto de las rentas procedentes de las transmisiones de *valores homogéneos.* El artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas considera valores homogéneos a los *procedentes de un mismo emisor... que formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, sean de igual naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones.* Dos rasgos caracterizan, fundamentalmente, a los valores homogéneos, a saber, que proceden del mismo emisor y que incorporan derechos similares.

El régimen de las rentas, positivas y negativas, de los valores homogéneos supone una notable excepción al régimen general, pero de reducidísimo campo de aplicación por cuanto solo versa sobre las rentas derivadas de operaciones realizadas con valores del mismo emisor. Se trata, además, de un régimen del que los grupos mercantiles pueden escapar fácilmente, mediante la disgregación de las operaciones sobre un mismo valor entre las distintas entidades que lo forman.

La restricción, tanto de la exención como del cómputo de la renta negativa, hubiera tenido un impacto más amplio si se hubiera proyectado sobre todo tipo de valores o, al menos, sobre los cotizados en mercados regulados y, al tiempo, se hubiera referido a los grupos mercantiles.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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. EL RÉGIMEN TRANSITORIO

La disposición transitoria vigésima tercera de la Ley 27/2014 regula el *régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición.* Aunque no es la única norma transitoria que trae su causa de la nueva regulación de los dividendos y plusvalías de cartera establecida en el artículo 21, sí es la de mayor proyección.

La norma transitoria consta de cinco apartados. El relevante en relación con el régimen de dividendos y plusvalías previsto en el artículo 21 es el primero.

El mandato que establece la norma transitoria versa sobre los dividendos y plusvalías imputables a participaciones adquiridas *en periodos impositivos iniciados, en el transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015.* Tratándose de periodos impositivos coincidentes con el año natural, la norma transitoria versa sobre las adquisiciones efectuadas en 2014 y anteriores.

Es claro que los dividendos y plusvalías de cartera imputables a estas participaciones podrán disfrutar de la exención prevista en el artículo 21, en cuanto rentas devengadas en periodos impositivos en los que el mismo tiene vigencia. En este sentido, el primer párrafo del apartado 1 de la norma transitoria establece que los dividendos procedentes de *entidades residentes en territorio español* disfrutarán del régimen de exención del artículo 21 siempre que, claro está, concurran los requisitos previstos en el mismo.

Sería desafortunada una lectura que, por exclusión, postulara negar la aplicación del artículo 21 a los dividendos procedentes de entidades no residentes en territorio español, o a las plusvalías imputables a valores de entidades residentes o no en territorio español, correspondientes a participaciones adquiridas en 2014 y anteriores. Estos dividendos, y esas plusvalías también tendrán derecho al régimen de exención previsto en el artículo 21, bajo el cumplimiento de los requisitos establecidos en el mismo.

La enjundia de la normativa transitoria descansa en el segundo párrafo del apartado 1, relativa a dividendos en los que concurran los requisitos del artículo 21, procedan de participaciones adquiridas en 2014 y anteriores, y revistan una especialidad consistente en hallarse implícitos en el precio de adquisición de la participación.

En síntesis, y como se justificará debidamente, puede afirmarse que la norma transitoria prolonga en el tiempo el régimen establecido por el TRLIS respecto de *la distribución de dividendos o participaciones en beneficios que se corresponda con una diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y el valor de las aportaciones de los socios*. ¿Qué dividendos son estos? Desde luego, todos aquellos que no deben contabilizarse como ingresos, de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad, porque son superiores a los beneficios generados a partir de la adquisición de la participación y, por tanto, *proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición*, pero también los repartidos con cargo a beneficios generados después de la adquisición de la participación y que se hallaban implícitos en el precio pagado.

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

La *diferencia positiva* aludida cubre a los dos tipos de dividendos mencionados. En efecto, esa diferencia comprende las reservas existentes en el momento de la adquisición de la participación más los beneficios que se generen con posterioridad, hasta el momento en que sumados con las aportaciones de los socios existentes en el momento de la adquisición de la participación alcanzan al precio de adquisición.

Por tanto, la norma transitoria se aplicará cuando el precio de adquisición de la participación exceda del importe de las aportaciones realizadas por los socios existentes en el momento de adquisición de la participación, y se proyectará sobre todos los dividendos que se vayan percibiendo hasta que la suma de sus importes alcance el de la *diferencia positiva.*

El TRLIS regulaba la deducción para evitar la doble imposición de este tipo de dividendos en los apartados 4 y 6 del artículo 30, según redacción de la Ley 16/2013. El apartado 4 se refería a los dividendos que no tenían la consideración contable de ingresos, por cuanto se habían repartido con cargo a beneficios existentes en el momento de la adquisición de la participación, y el apartado 6 a aquellos otros que, contabilizados como ingresos por así establecerlo las reglas contables, realmente no eran tales ingresos, por estar implícitos en el precio de adquisición de la participación, siendo el mandato idéntico en ambos casos:

- El dividendo no se integra en la base imponible, sea porque no se contabiliza como ingreso (apdo. 4) o porque así lo establece expresamente la norma (apdo. 6) y, consecuentemente, aminora el valor de la participación, sea por efecto del registro contable (apdo. 4) o porque así lo establece expresamente la norma (apdo. 6)
- Ha lugar a la deducción para evitar la doble imposición, cuando quedare probada la tributación de las plusvalías de cartera o rentas positivas obtenidas por las personas o entidades que sucesivamente transmitieron la participación de la que proceden los dividendos.

Pues bien, el régimen establecido en la norma transitoria para este tipo de dividendos, en cuanto procedentes de participaciones adquiridas en 2014 y anteriores, y en los que concurran los requisitos del artículo 21, es el siguiente:

- Los dividendos no *tienen la consideración de renta,* de manera tal que no se integran en la base imponible, y aminoran el *valor fiscal de la participación.* Algunos de estos dividendos se registrarán contablemente como minoración del valor de la cartera, otros no, pero todos ellos, a efectos fiscales, reducen el valor fiscal de adquisición de la participación.
- Ha lugar *una deducción del 100% de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones.* No obstante, cuando la entidad de la que se adquirió la participación hubiere acogido la renta positiva obtenida a la deducción por reinversión del artículo 42 del TRLIS, *la deducción será del 18% del importe del dividendo o de la participación en 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)".

Naturalmente, la aplicación de ese régimen fiscal está supeditada a la prueba de la tributación de las plusvalías o rentas positivas obtenidas por las personas o entidades que sucesivamente transmitieron la participación, en una cantidad equivalente a los dividendos percibidos, sin que mediara, en el caso de las entidades, la deducción para evitar la doble imposición de plusvalías del artículo 30.5 del TRLIS. Por tanto, si hubiere mediado esa deducción, los dividendos distribuidos con cargo a los beneficios acumulados que la propiciaron no darán lugar a la aplicación del régimen transitorio.

También lo está a que se cumplan los requisitos del artículo 21, de manera tal que solo procede en relación con participaciones significativas mantenidas más de un año, en los términos del apartado 1 del mismo.

En fin, este régimen transitorio solo es aplicable respecto de los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de entidades residentes en territorio español.

EJEMPLO 20

Participación: 100 %; precio de adquisición: 100, fecha adquisición: 2014; fondos propios participada: capital 10, prima de emisión 10; dividendos: 10 (2015), 20 (2016), 40 (2017); 18 (2018); transmisión de la participación en 2019, precio 22. La participación fue adquirida a una entidad jurídica que integró en la base imponible la plusvalía obtenida.

- 2015: 10 (no integrado en base imponible, menor valor participación); 2,8 (deducción).
- 2016: 20 (no integrado en base imponible, menor valor participación); 5 (deducción).
- 2017: 40 (no integrado en base imponible, menor valor participación); 10 (deducción).
- 2018: 10 (no integrado en base imponible, menor valor participación); 2,5 (deducción).
- 2018: 8 (exención, no menor valor participación).
- 2019: 2 (22 – [100 – (10 + 20 + 40 + 10)], exenta.

EJEMPLO 21

Ídem anterior, pero existiendo reservas, 7, en la entidad participada en el momento de adquirir la participación, las cuales fundamentaron la aplicación del artículo 30.5 del TRLIS.

- 2015: 10 (no integrado en base imponible, menor valor participación); 0,84 (10 – 7/28 %).
- Resto, igual.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 norma transitoria nada establece en relación con las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación cuyas rentas están acogidas al régimen transitorio. En consecuencia se aplicarán las normas previstas en el artículo 21. Ahora bien, puesto que los dividendos han minorado el valor de adquisición de la participación no habrá lugar a la restricción prevista en el apartado 7 de dicho artículo.

EJEMPLO 22

Ídem anterior 20, tomando como valor de transmisión 12.

- 2019: –8 (12 – [100 – (10 + 20 + 40 + 10)], computa.

A falta de la prueba de la integración en la base imponible de la persona o entidad de la que se adquirió la participación de la plusvalía o renta positiva derivada de la transmisión de la participación, se aplicará el régimen del artículo 21, en cuanto se cumplan los requisitos previstos en el mismo. Por tanto, los dividendos contabilizados como ingresos financieros podrán disfrutar de exención, pero no darán derecho a la deducción adicional de la cuota.

El régimen transitorio comentado no es aplicable respecto de los dividendos procedentes de valores adquiridos antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 8/1996. En este supuesto, de acuerdo con lo previsto en el apartado 3 de la disposición transitoria, *serán aplicables las restricciones contenidas en el artículo 28 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción original, anterior a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 8/1996.*

4. ¿DEBERÍAN EXCLUIRSE DE LA BASE IMPONIBLE LAS RENTAS NEGATIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN?

No son pocos los países que eximen las rentas positivas y que no permiten la inclusión en la base imponible de las rentas negativas, derivadas de la transmisión de instrumentos de patrimonio que cumplen determinados requisitos. Países Bajos, Bélgica y Alemania, entre otros, eximen las plusvalías y no computan las pérdidas. Luxemburgo sí las computa, y lo propio hace el Reino Unido, pero solamente permite su compensación con las rentas del capital. Existen algunos argumentos que podrían apoyar el no cómputo de las rentas negativas, cuando se eximen las positivas.

En primer lugar, pudiera pensarse que el no cómputo de las rentas negativas es el reverso de la exención de las rentas positivas. Este argumento es atractivo, pero no es sólido.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 exención de la renta positiva es una medida para eliminar la doble imposición, pues dicha renta positiva refleja las rentas acumuladas por la entidad participada o las rentas que obtendrá en el futuro. El no cómputo de la renta negativa, por el contrario, no puede inscribirse en un mecanismo para evitar la no imposición. En efecto, la renta negativa refleja las pérdidas reales o potenciales de la entidad participada, las cuales, ciertamente, podrán compensarse con beneficios futuros, pero de ahí no se sigue que la entidad que sufrió la renta negativa no haya padecido una pérdida efectiva.

Ciertamente, el cómputo de la renta negativa, en unión a la exención de los dividendos distribuidos con cargo a beneficios que no tributaron debido a la compensación de bases imponibles negativas, genera un déficit de imposición. Ese déficit de imposición no existiría si la renta negativa no se computara, pero la solución correcta para resolver ese problema no es excluir el cómputo de la renta negativa sino negar el derecho a la exención del dividendo distribuido con cargo a esos beneficios.

EJEMPLO 23

A constituye la entidad B aportando 100; pérdidas de 80; transmisión a C por 20; beneficios posteriores por 80; reparto de dividendo de 80 previa reducción del capital; alternativamente, transmisión de la participación por 100.

- Renta negativa en A: –80 (20 – 100).
- Renta tributable en la entidad participada: 0 (–80 + 80).
- Dividendos en C: 80 (exentos); plusvalía en C: 80 (100 – 20) (exenta).

Se observa que A ha sufrido una pérdida efectiva, y que B obtiene una renta sin que ningún impuesto la haya gravado.

En segundo lugar, podría argumentarse que desalojar de la base imponible el impacto de los dividendos y de las plusvalías y minusvalías de cartera no supondría otra cosa que circunscribir la tributación por el Impuesto sobre Sociedades a las rentas derivadas de las actividades económicas.

Una tributación sobre los beneficios de las entidades jurídicas así concebida implicaría una suerte de regreso a los criterios de la imposición de producto, en demérito de la personalización del impuesto. En el contexto de una economía cerrada ese regreso sería cuestionable, aunque tal vez podría aceptarse en el de una economía global, donde la imposición de producto en el ámbito de las rentas del capital ha ganado terreno en los últimos años, por razones puramente pragmáticas.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 tercer lugar, considerando el conjunto de las entidades que concurren en un mercado de instrumentos de patrimonio, el cómputo de las minusvalías, cuando las plusvalías están exentas, genera, potencialmente, un déficit de imposición. Ese déficit será tanto más acusado cuanto mayor sean las oscilaciones de valor de los instrumentos de patrimonio. Ahora bien, las economías de mercado son cíclicas y también lo son, en mayor medida, los mercados de valores. Este déficit de imposición, que ya existía en nuestro ordenamiento fiscal desde el año 2000 en relación con los valores extranjeros, ahora se agranda.

EJEMPLO 24

La evolución de la cotización de un gran banco español arrojó, en términos simplificados, los siguientes datos: 2007, 19; 2008, 12,5; 2007, 8; 2009, 4,5; 2010, 12; 2011, 8; 2012, 6,5; 2013, 7,5; 2014, 9,5.

- Rentas negativas: –6,5 (12,5 – 19) – 4,5 (8 – 12,5) – 3,5 (4,5 – 8); –4 (8 – 12) – 1,5 (6,5 – 8) = –20.
- Rentas positivas: 7,5 (12 – 4,5) + 1 (7,5 – 6,5) + 2 (9,5 – 7,5) = 10,5.
- Saldo neto de todos los operadores: –9,5.
- Saldo neto recaudatorio: –20.

El valor cero del saldo neto recaudatorio indica que se ha corregido totalmente la doble imposición, para el conjunto de las entidades. El valor negativo del saldo neto recaudatorio indica que se ha corregido la doble imposición y, además, que se ha creado un déficit de imposición, para el conjunto de las entidades.

Siempre que un instrumento de patrimonio oscile de valor el saldo neto recaudatorio será negativo. Tan solo en el supuesto improbable de un ascenso continuado de valor, el saldo neto recaudatorio será cero.

Seguramente, este es el argumento más consistente a favor del no cómputo de las rentas negativas, derivadas de la transmisión de instrumentos de patrimonio.

En cuarto lugar, considerando las prácticas de planificación fiscal de algunos grupos multinacionales, el cómputo de las minusvalías de cartera, junto con la exención de plusvalías de cartera y de los dividendos, ofrece una invitación a la ubicación impostada de carteras de valores en sede de sociedades filiales operativas residentes en territorio español, con el resultado posible y previsible de la generación de minusvalías que podrían llegar a frustrar la tributación de las ren-

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

tas derivadas de las actividades económicas realizadas por aquellas. Algunas sentencias relativamente recientes alertan acerca de estas operaciones.

En realidad, esta invitación existe desde tiempo inmemorial en nuestro Impuesto sobre Sociedades, pues en él siempre se ha admitido el cómputo de las minusvalías de cartera. Sin embargo, los riesgos no han sido iguales en todos los tiempos. Estos no se presentaron con fuerza hasta la plena efectividad de la libertad de movimiento de capitales, y se incrementaron con la exención de plusvalías de cartera de fuente extranjera y la incorporación al grupo de consolidación fiscal de la entidad de tenencia de valores extranjeros la cual, como es sabido, nació, con la Ley 43/1995, fuera de dicho grupo, y no por casualidad sino, precisamente, para evitar que los intereses y las minusvalías de cartera pudieran neutralizar la imposición de las rentas de las entidades operativas. El rechazo del cómputo de las minusvalías de cartera por bastantes países de nuestro entorno podría señalar a la jurisdicción fiscal española como propicia para ubicar carteras de valores con pérdidas potenciales o implícitas.

En quinto lugar, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las minusvalías a más de un año se integran en la base imponible del ahorro, por tanto no neutralizan la tributación de las rentas del trabajo y de actividades económicas, aunque sí las del capital, tales como dividendos e intereses, pero solo hasta el 25 % de las mismas.

El mensaje que llega del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es que no conviene mezclar las minusvalías, incluidas las de cartera, con las rentas de otras fuentes, señaladamente, las derivadas de actividades económicas, y que tan solo de manera limitada es oportuno mezclarlas con las rentas del capital. Este enfoque, llevado al Impuesto sobre Sociedades, implicaría computar las minusvalías de cartera de manera tal que solamente se compensaran con los dividendos y las plusvalías de cartera no exentas.

Los argumentos para no computar las rentas negativas, cuando las rentas positivas están exentas, no son baladíes, máxime si se repara que operan en un contexto en el que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, aunque formalmente ligada al resultado contable, realmente se ha despegado del mismo.

La opción del legislador de la Ley 27/2014 ha sido computar las rentas negativas. Esta opción no está huérfana de apoyos técnicos, incluso tras ella late un principio de equidad.

Sin embargo, ello no hubiera debido ser obstáculo para adoptar dos medidas, igualmente respaldadas por la técnica tributaria, la equidad, y la legítima protección de las bases imponibles:

- La superación de los supuestos de no imposición.
- La imputación de las rentas negativas a la entidad matriz del grupo mercantil, en vez de a la entidad filial a la que le ha sido asignada la cartera de valores determinante de la renta negativa, a los efectos de evitar que los contribuyentes elijan la jurisdicción

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

fiscal en la que harán valer la renta negativa. Nótese que con esta medida se desalojarían de la jurisdicción fiscal española rentas negativas oportunistas, debiendo recordarse en este punto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuando ha enjuiciado la cuestión de la compensación transfronteriza de pérdidas, siempre ha aceptado la legitimidad de las normas cuyo objeto era impedir que los contribuyentes pudieran elegir la jurisdicción fiscal en la que habría de producirse la compensación.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 INFLUENCIA DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS EN LA TRIBUTACIÓN ESPAÑOLA: IMPACTO EN LA NORMATIVA, INCREMENTO DE LA LITIGIOSIDAD Y EL PAPEL DE LOS TRIBUNALES

Fernando Serrano Antón

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Catedrático Acreditado.
Universidad Complutense de Madrid

Extracto

El Plan de Acción de BEPS ha adquirido un cierto grado de urgencia dada la visibilidad política alcanzada por las ineficiencias de las normas de fiscalidad internacional y su falta de respuesta a las formas de hacer negocio y de las finanzas internacionales. La evasión fiscal de las multinacionales, aireada por los medios de comunicación, intervenciones parlamentarias e informes de organizaciones no gubernamentales, ha supuesto el elemento catalizador para que este ambicioso plan vaya cumpliendo plazos y entregas de informes de las distintas acciones según lo previsto. Así pues, para un mejor entendimiento del significado de BEPS este estudio trata de responder a una serie de interrogantes como, por ejemplo, si es realmente la primera iniciativa multilateral de lucha contra la evasión y el fraude fiscal internacional; qué supone BEPS desde el punto de vista legal; dónde debemos colocar al Plan de Acción BEPS en el sistema legal de fuentes; qué influencia tiene en los ordenamientos jurídico-tributarios y, en particular, en España; qué impacto tiene en los jueces y tribunales; y qué consecuencias reales se están ya produciendo en términos de litigiosidad. A estas y otras cuestiones que puedan surgir dedicaremos los siguientes epígrafes.

Palabras claves: Plan de Acción BEPS, litigiosidad, Impuesto sobre Sociedades, antiabuso, Ley General Tributaria y *soft law*.

Fecha de entrada: 01-06-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 24-07-2015

"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)".

THE INFLUENCE OF BEPS ACTION PLAN IN THE SPANISH TAXATION: IMPACT ON LEGISLATION, TAX LITIGATION AND THE ROLE OF COURTS

Fernando Serrano Antón

Abstract

The BEPS Action Plan has got a degree of urgency given the political visibility reached by the inefficiencies of the rules of international taxation and lack of response to the ways of doing business and international financing. Tax evasion by multinational, published by the media, parliamentary interventions and reports of non-governmental organizations, has led for this ambitious plan, meeting deadlines and delivery reports of the various actions on schedule. Therefore, for a better understanding of the meaning of BEPS on International Taxation, this study seeks to answer a series of questions, such as, if it is really the first multilateral initiative to combat international tax evasion and fraud; what BEPS means from a legal point of view; Where we should insert the BEPS Action Plan in the legal sources' system, How BEPS influences in the legal and tax systems and, in particular, in Spain; Which the impact is on judges and courts; and, What current consequences are being produced in terms of tax controversies. These and other issues that may arise dedicate the following headings.

Keywords: BEPS Action Plan, Tax Litigation, Corporate Income Tax, Anti-abuse Clauses, General Tax Code and Soft Law.

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

Sumario

I. Introducción

II. Unilateralismo versus multilateralismo como respuesta a los dilemas de la tributación internacional

III. ¿BEPS es realmente novedoso?

IV. ¿Y si BEPS no conllevase el desarrollo de un tratado multilateral? ¿Podría considerarse BEPS como *soft law*?

V. Impacto en la normativa española del IS del Plan de Acción BEPS

V.1. Instrumentos híbridos

V.2. Gastos financieros

V.3. Precios de transferencia

V.4. Transparencia fiscal internacional

V.5. La lucha contra el fraude fiscal en el proyecto de modificación parcial de la LGT

VI. La litigiosidad tributaria en el marco de la filosofía BEPS

VII. El papel de los tribunales de justicia en la aplicación del Plan de Acción BEPS

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

I. INTRODUCCIÓN

La globalización ha dado como resultado un cambio de paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos para cada país se ha pasado a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas, que centralizan varias funciones a nivel regional o global. Además, la importancia creciente del sector servicios dentro de la economía y de la economía digital ha facilitado que las empresas localicen muchas actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes. Estas circunstancias han creado oportunidades para que las multinacionales minimicen su carga tributaria; y ha motivado una cierta preocupación entre los ciudadanos, alentada por los medios de comunicación, que han visto como estas empresas pagan menos impuestos comparativamente que los contribuyentes personas físicas. Esta situación se ha intensificado en los momentos de crisis económica, dando lugar a la movilización de los gobiernos de los distintos países para dar respuesta a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento.

En la base de este estudio se encuentra la tributación como atributo de la soberanía de los países, lo que provoca y produce una cierta interacción de las normas tributarias internas que en algunos casos puede dar lugar a lagunas, solapamientos y fricciones. Cuando los Estados diseñan sus normas tributarias normalmente no tienen en cuenta los efectos de las normas de otros países, sencillamente por la soberanía a la que nos referíamos. Dentro de un sistema nacional, se alcanza la coherencia del sistema tributario mediante un principio de correspondencia: un pago deducible por el deudor suele ser gravable en manos del beneficiario. No existe un principio de coherencia similar a nivel internacional, y esto deja mucho espacio para planificar fiscalmente, aunque es cierto que los Estados han venido cooperando para garantizar la coherencia en un ámbito muy limitado, esto es, para evitar la doble imposición o para luchar contra planificaciones fiscales agresivas.

Los resultados de la globalización sobre el Derecho tributario son visibles en buena parte de los elementos esenciales de los principales impuestos de nuestro sistema tributario [en especial, Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto sobre la Renta de no Residentes]. Dichos efectos proceden fundamentalmente del entorno descrito, junto con el «efecto simpatía», que se produce al replicar regímenes fiscales de otras jurisdicciones fiscales y de la aplicación de todo tipo de directrices que, en el mejor de los casos, reciben el nombre de *pseudo*-Derecho. Se produce así una situación de «policentrismo de fuentes», entre las que hay que incluir tanto las tradicionales (*Hard Law*), como una serie de informes y directrices, que conforman lo que se denomina *Soft Law* (o «derecho blando»)[1], y que dada su generalizada aceptación y adopción por los Estados, ha ido paulatinamente adquiriendo el estatus

[1] Martín Jiménez, A. J.: *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*, Kluwer, London, Series on International Taxation n.º 22, 1999. Aneiros Pereira, J.: «*Soft law* e interpretación: las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia», *Crónica Tributaria*, núm. 6, 2011, pág. 10.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 *Semi-Hard Law* o Derecho impropio. Y lo relevante es que esto se produce en muchos aspectos por una curiosa interacción entre el Derecho tributario internacional y el Derecho comunitario.

Así pues, la tributación se encuentra inmersa en un contexto de cambios especialmente intensos en los últimos años. El ejemplo más evidente de esa voluntad de cambio en el marco internacional es el Informe de la OCDE/G-20 denominado *Base Erosion and Profit Shifting* (en adelante, BEPS), haciendo hincapié en el multilateralismo como método para resolver los problemas planteados, superando la interacción bilateral tradicional. A ese Informe le ha seguido el Plan de Acción (Informe Plan de Acción *contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (OCDE, 2014) que[2]:

- Identifica las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
- Establece plazos para poner en marcha estas acciones.
- Identifica los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones.

Como se señala en el Plan de Acción, este proyecto nace con la vocación de ser «un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación»[3], una vez que se hace evidente el fracaso de la lucha de carácter nacional o unilateral contra las jurisdicciones de baja o nula imposición[4], junto con la concurrencia de una campaña de los medios de comunicación contra las multinacionales que utilizaban determinadas estructuras de planificación[5]. Con BEPS y otras iniciativas internacionales[6], la OCDE trata de rediseñar una solución que cambie las deficiencias, las lagunas y las incoherencias del marco fiscal global, lo que podría suponer la

2 La OCDE ha elaborado el Plan de Acción publicado el 19 de julio de 2013, que fija el programa de trabajo para los siguientes tres años, en colaboración con las Administraciones fiscales de los países miembros. El Plan se estructura en tres fases; la primera se ha puesto de manifiesto en la formulación de las acciones que integran el Plan. Así, BEPS contiene 15 acciones, que deben desarrollarse en otros tantos informes. La elaboración de estos informes sería la segunda fase del proyecto, para lo que BEPS fija unos plazos específicos. La mayoría de los informes de desarrollo de las acciones tenían como plazo el mes de septiembre de 2014. Todos los demás informes deberán ser ultimados en septiembre de 2015, aunque para los relacionados con los precios de transferencia se prevé un plazo mayor. De manera que el Plan BEPS tiene una fase de concreción de objetivos y otra, ulterior, de incorporación de sus resultados a los ordenamientos domésticos de los distintos Estados.

3 OECD, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD, París, 2013, pág. 31.

4 Cfr. OECD, «Harmful Tax Competition», OECD, París, 1988. Este informe trataba de dar respuesta al uso indebido de paraísos fiscales, pero pronto se vio superado por la falta de cooperación internacional.

5 Van Den Hurk, H.: «Starbucks contra el pueblo», *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, 2014, pág. 34.

6 Plan de la Unión Europea para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacionales [COM(2012) 722/2 y C(2012) 8806 final] de fecha 6 de diciembre de 2012; y el *Transparency Tax Package* de la Comisión Europea de fecha 18 de marzo de 2015. En particular, la Unión Europea pretende aprobar normas dirigidas a mejorar el intercambio automático de información en materia de *Tax Rulings*.

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

mayor revolución en el panorama fiscal global de los últimos años o por lo menos un rediseño de la fiscalidad internacional, tal y como se ha conocido hasta ahora, y advierte de que «las normas tributarias nacionales e internacionales deberían ser modificadas para alinear con mayor detalle el destino de las ganancias con la actividad económica que genera esa renta», instando a los Estados a que acuerden cambios específicos en las reglas tributarias internacionales en los próximos años[7].

Los informes BEPS «entregados», hasta la fecha, fundamentalmente en septiembre 2014 son: acción 1 (abordar los retos de la economía digital para la imposición), 2 (neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos), 5 (combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia en lo que concierne al análisis de los regímenes de los países miembros), 6 [impedir la utilización abusiva de los Convenios de Doble Imposición (CDI)], 8 (asegurar que los resultados de los precios de transferencia sean acordes con la creación de valor de intangibles, en lo relativo a la modificación de las Directrices de los precios de transferencia y del Modelo OCDE), 13 (reexaminar la documentación sobre precios de transferencia) y 15 (Desarrollo de un instrumento multilateral)[8].

Quedan pendientes las «entregas» previstas para octubre de 2015 de la acción 3 (refuerzo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional), 4 (limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros), 5 (combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia), 7 (impedir la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente), 9 y 10 (asegurar la cadena de creación de valor en riesgos/capital y en otras transacciones de alto riesgo), 11 (establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y sobre las acciones para enfrentarse a ella), 12 (exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva) y 14 (hacer más efectivos los mecanismos de resolución de litigios).

La última fase consistiría en la incorporación de los resultados a los ordenamientos internos de los distintos países, en la medida en que BEPS condiciona el poder legislativo de los Estados que se adhieran al plan. En algunos casos, el resultado esperado se limita a elaborar un informe de identificación de problemas. En otros, se van a formular recomendaciones para el diseño de normas internas (singularmente en la elaboración de cláusulas generales antiabuso o *General Anti-Abuse Rules* –GAAR–). En tal caso, estas recomendaciones serán disposiciones que limiten o condicionen el poder legislativo, erosionando la centralidad de la ley como expresión de soberanía en el diseño del sistema tributario. En otros casos, las medidas condicionarán la nueva

7 Cuando nace BEPS, en Europa ya se habían producido distintas iniciativas en el mismo sentido, como por ejemplo, el Código de Conducta de Fiscalidad de las empresas o la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo, que recoge el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal [COM(2012) 722/2], por poner algunos ejemplos. Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, adoptado en forma de resolución del Consejo en 1998. El Consejo también creó un Grupo del Código de Conducta (conocido como el «Grupo Primarolo») que se encargaría de examinar los casos notificados de imposición societaria injustificada. Este Grupo presentó su informe en 1999, identificando 66 prácticas impositivas que dejarían de aplicarse en un plazo de cinco años. Este Código llevaba implícita una cláusula *stanstill* que debería haber supuesto su aplicación permanente hasta hoy.

8 Informes aprobados el 16 de septiembre de 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)".

versión del Modelo de CDI de la OCDE. Y, finalmente, los resultados del Plan de Acción BEPS serán reflejados en el instrumento multilateral.

Todo este conjunto de medidas tiene, como nota definitoria, el erigirse en reglas que intentan corregir las definiciones de la fiscalidad internacional actual a través de un enfoque «holístico», que condiciona los ordenamientos jurídico-tributarios de una u otra manera sin necesidad de esperar al desarrollo del Tratado Multilateral. En algún caso, y con evidente exageración, se ha llegado a decir que BEPS supone la «refundación» del Derecho internacional tributario o la inauguración de una «nueva era»[9]. Lo cierto es que BEPS ya tiene una gran importancia en lo concerniente al diseño de los sistemas fiscales y, en particular, del español. El propósito de este trabajo precisamente consiste en identificar prácticas y normas que suponen un impacto real en la fiscalidad española. En otros casos, trataremos de intuir materias que se verán afectadas, como la propia definición de la cláusula general antiabuso, la lucha contra los híbridos, el reforzamiento de la transparencia fiscal internacional, la introducción de medidas antiabuso específicas en los CDI y en la normativa interna, el *Country by Country Report*, y otras técnicas que después se verán. Todo ello en un momento en el que todavía no tenemos aprobados muchos de los informes y, por supuesto, en el que el convenio multilateral es simplemente una posibilidad con muchos aspectos abiertos.

En la actualidad, Estados que, hasta ahora, han venido diseñando y decidiendo su política tributaria con relativa independencia, se encuentran con un gran dilema. BEPS es un punto de inflexión para todos ellos y, en especial, para España, miembro de la OCDE y de la Unión Europea y con una amplia red de CDI. También para los países no miembros de la OCDE y los cooperantes con dicha organización supone un gran impacto, si bien su posible aplicación suscita muchas críticas en dichos países y dista mucho de ser pacífica la aceptación de todo cuanto se plantea en BEPS. Por eso mismo, y por la falta de legitimidad del proyecto en los países citados, la OCDE pretende dar un mayor protagonismo a los países en vía de desarrollo, a través del denominado *principio de inclusión*, que intenta la participación de países que no forman parte de la OCDE, así como de otras organizaciones internacionales como la ONU, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional[10]. Así, se ha invitado a varios países no miembros de la OCDE en condición de asociados, como es el caso de Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica y Perú; y se han organizado reuniones internacionales en distintas regiones para la inclusión de países cooperantes[11].

---

9 Avi-Yonah, R. S.: «A Model Treaty for the Age of BEPS», *University of Michigan Public Law Research Paper*, n.º 411, donde se señala que BEPS va a suponer el mayor cambio en la fiscalidad internacional desde los años 20.

10 En septiembre de 2014, los ministros de Finanzas del G-20 pidieron a la OCDE que ampliase su compromiso con los países en desarrollo e impulsase un proceso de diálogo con dichos países a través de la participación directa en el CAF de las redes regionales que reúnen a los responsables de la política y Administración tributaria y el apoyo en el desarrollo de la formación y capacitación. Son cinco grupos regionales los que constituyen las redes en cooperación con otras organizaciones internacionales tributarias regionales: ATAF (Foro Africano de Administración Tributaria), CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), SGATAR (Grupo de Estudio sobre la Investigación en la Administración Tributaria de Asia), CREDAF (Centro de Encuentro de las Administraciones Fiscales), e IOTA (Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias).

11 En el caso BEPS se pretende un proceso inclusivo bajo el liderazgo de la OCDE/G-20 y la participación de los países en desarrollo. Es decir, el Plan de Acción si se quiere que sea operativo requiere un proceso global que incluya todas las partes

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

II. UNILATERALISMO VERSUS MULTILATERALISMO COMO RESPUESTA A LOS DILEMAS DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

El marco internacional de la fiscalidad imperante hoy requiere de soluciones que van más allá de la acción individual de los Estados, que es uno de los causantes de estar donde nos encontramos. En el mundo actual, ni siquiera Estados grandes pueden establecer marcos internacionales ni imponer su cumplimiento por sí solos, aunque existan normas adoptadas unilateralmente como FATCA, de pretendido alcance internacional. Por otro lado, las soluciones que se manejen, como se ha indicado anteriormente, no pueden desconocer el papel central de los Estados, titulares del poder tributario y protagonistas de la política fiscal, en tanto a ellos les corresponde la distribución de la carga tributaria entre sus contribuyentes de acuerdo a criterios de justicia y de la toma de decisiones fiscales que impactan en el crecimiento de la economía de esos países.

No debe extrañarnos que se sigan produciendo tensiones entre la soberanía fiscal nacional y el ámbito transfronterizo de los negocios actuales, con el consiguiente incremento de la litigiosidad. Estas tensiones derivadas de la soberanía tributaria de cada uno de los Estados y de la voracidad fiscal de algunos países no desaparecerán en el futuro, sino todo lo contrario como tendremos ocasionar de ver. No obstante, la mencionada soberanía fiscal que ha permitido una cierta competencia fiscal, en ocasiones lesiva, parece que toca su fin al menos en lo que se refiere a su carácter lesivo[12]. Asimismo, debe advertirse de que la competencia a la que aludimos también ha producido sus efectos positivos, como la aproximación de las legislaciones de los Estados y una mayor eficacia en los Estados.

Volviendo a las tensiones, no han faltado voces que han manifestado la potencialidad del diálogo internacional y de unas normas mundiales uniformes, a través del denominado *International Tax Regime o standares fiscales internacionales*, para alcanzar un sistema fiscal pacífico en su interpretación y aplicación y un sistema más colaborativo en lo fiscal entre los países[13]. Sin embargo, esta situación está lejos de poderse conseguir, ya que no existe una organización internacional, ni la OCDE, ni ONU, con la legitimidad y ascendencia como para poder establecerla o convencer internacionalmente a los Estados para su aplicación[14]. Así las cosas, los derroteros de la tributación in-

---

interesadas de cierta importancia. Para ello, y con el fin de facilitar una mayor participación de las principales economías no miembros de la OCDE, se ha invitado a los países del G-20 interesados que no sean miembros de la OCDE a formar parte del proyecto como asociados, es decir, en pie de igualdad con los miembros de la OCDE (incluso a nivel de los órganos auxiliares que participan en los trabajos de BEPS). Los países en desarrollo también se enfrentan a problemas relacionados con BEPS, aunque los problemas pueden manifestarse de manera diferente dada la especificidad de sus marcos legales y administrativos. La Organización de las Naciones Unidas (ONU) participa en el trabajo tributario de la OCDE.

12 Devereux, M. P. y Vella, J.: «Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?», *Oxford University Centre for Business Taxation*, julio 2014, pág. 3.

13 Brauner, Y.: «BEPS: An Interim Evaluation», *World Tax Journal*, febrero, 2014, pág. 12.

14 Carbajo Vasco, a tal efecto, señala que «sin embargo, las limitaciones que el concepto de la soberanía nacional impone a las AATT hacen que, aun existiendo incipientes formulaciones de un Derecho Internacional Tributario y 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)".

ternacional para su concepción equilibrada y balanceada entre los países aplicadores del *Worldwide Income*, cada vez más se dirigen hacia el multilateralismo, la cooperación entre los Estados, junto a una buena gobernanza fiscal y transparencia, completada con un intercambio de información automático[15]. No caminar en esta dirección nos puede llevar a sistemas fiscales inestables e ineficientes[16].

La tendencia hacia el multilateralismo y la gobernanza fiscal ha tenido recientemente otro impulso a través de la propuesta de la Comisión Europea en materia de lucha contra el fraude y abuso en el IS de fecha 18 de marzo de 2015, de un conjunto de medidas para combatir el fraude y la evasión fiscal así como la competencia fiscal lesiva en materia de IS. El elemento clave del paquete de medidas planteadas es la propuesta de reforma de la Directiva sobre Cooperación Administrativa (Directiva 2011/16/UE) de manera que se incluya en ella un sistema de intercambio automático de decisiones administrativas y acuerdos sobre precios de transferencia (*rulings y APAs*) que afecten al IS y contengan elementos transfronterizos, de manera que sea posible con este intercambio detectar operaciones abusivas o fraudulentas para las Administraciones que no son parte en el citado acuerdo. Tal propuesta se pretende que entre en vigor el 1 de enero de 2016, aunque, en ciertos casos, puede producir efectos retroactivos. Como puede intuirse, la propuesta pretende salir al paso de comportamientos hasta el momento atacados con la apertura de procedimientos en materia de ayudas de Estado contra ciertos Estados miembros.

Junto a la citada propuesta, la Comisión ha presentado una Comunicación [COM(2015) 136 final] y un Memorando (MEMO/15/4609) en el que se anuncia otra serie de iniciativas, en concreto y a lo que aquí interesa:

1. La Comisión Europea valorará la conveniencia de establecer nuevos requisitos de transparencia para multinacionales, obligando a desvelar públicamente datos fiscales (el conocido como *Country by Country Reporting* de acuerdo a la denomina-

---

una buena gobernanza fiscal, la ausencia de una Autoridad Tributaria Internacional con competencias, en particular, sobre determinadas bases imponibles conlleve que la única fórmula pragmática para hacer frente a la internacionalización de los obligados tributarios y las bases imponibles con la que cuentan las AATT, sea fomentando los Convenios y Acuerdos Internacionales de asistencia mutua entre las mismas»; «Novedades en el intercambio internacional de información con fines fiscales», *El Derecho*, Francis Lefebvre, 1 de febrero de 2013.

15 El fracaso del intercambio de información basado en mecanismos bilaterales *on request* ha llevado a los Estados a adoptar mecanismos de carácter unilateral, como se ha indicado previamente. En el caso de Estados Unidos, es de destacar la adopción el 18 de marzo de 2010 de la FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), incluida en las secciones 1471 a 1475 del *U.S. Treasury Code.* La misma entró en vigor el 1 de enero de 2013, e incluye un sistema de intercambio automático de información a través de los intermediarios financieros, además de una retención del 30 % sobre pagos de fuente de los Estados Unidos, haya o no ganancia, a ciertas entidades extranjeras, si las mismas no certifican la identidad de sus dueños beneficiarios últimos. Hey, J.: «Base Erosion and Profit Shifting and Interest Expenditure», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, núm. 6/7, pág. 332.

16 Devereux, M. P. y Vella, J.: «Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?» *Oxford University Centre for Business Taxation*, julio 2014, pág. 4. Brauner, Y.: «BEPS: An Interim Evaluation», *World Tax Journal*, febrero, 2014, pág. 39.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 Plan BEPS) y que en el ámbito de la Unión Europea ya afecta a los bancos y otros operadores financieros y a las industrias extractivas.

2. Se revisará el Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial de manera que se establezcan nuevos criterios para calificar un régimen como dañino que tengan en cuenta la sofisticación de las legislaciones y de los comportamientos de las multinacionales (ej. *Patent Boxes Regimes*).

3. Se derogará la Directiva de fiscalidad del ahorro con el fin de armonizar completamente el estándar de intercambio de información de la Unión Europea y el de la OCDE (se prevé que en fechas próximas estén listos los acuerdos de medidas equivalentes que garanticen un intercambio automático de información tributaria conforme con el estándar de la OCDE/G-20, que incluye a personas físicas y ciertas sociedades, con los países de fuera de la Unión Europea a los que afectaba la citada Directiva: Andorra, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Suiza)[17].

En este marco internacional tan reactivo, surge el Plan de Acción BEPS dirigido, en primer lugar, contra las operaciones de planificación fiscal agresiva de ciertas multinacionales en Europa a través de los conocidos esquemas *Double Irish, Dutch Sandwich* o la deducibilidad ilimitada de gastos financieros que provocaron un artificial traslado de beneficios a jurisdicciones de menor tributación, con la consiguiente erosión de bases imponibles; y, en segundo lugar, porque el multilateralismo tal y como se entendía en el pasado reciente se mostraba insuficiente para luchar eficazmente contra las operaciones de planificación fiscal agresiva.

III. ¿BEPS ES REALMENTE NOVEDOSO?

La preocupación de los Estados por la evasión y el fraude fiscal internacional no es nueva. Desde hace varias décadas, la OCDE viene estudiando y publicando informes sobre el uso indebido de los CDI. Ya en 1977, el Comité de Asuntos Fiscales decidió comenzar un análisis sistemático de esta cuestión, constituyendo para ello el Grupo de Trabajo número 8 de dicho Comité.

[17] Además, la Comisión comunica que presentará un Plan de Acción en materia del IS en pocos meses, que incluirá el relanzamiento de la iniciativa sobre base imponible común consolidada en el IS e ideas para integrar las propuestas del Plan BEPS de la OCDE y el G-20 en la Unión Europea. En el imparable proceso de la importancia del intercambio de información automático debe reseñarse la progresiva implantación de mecanismos multilaterales. Como muestra de la implantación de acuerdos multilaterales, puede mencionarse el modelo OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia mutua e intercambio de información que, a partir del 2010, se abre a países no miembros; o, la Directiva 2014/107/UE de Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, teniendo un ámbito de aplicación extendido a países terceros mediante acuerdos con otros Estados y territorios, caso de San Marino, Andorra, Mónaco; o los Acuerdos para la aplicación de FATCA firmados con ciertos Estados (así el concertado por Alemania, Francia, Italia, Reino Unido y España, rubricado el 7 de febrero de 2012); o los *Tax Information Exchange Agreements*, firmados con jurisdicciones opacas en la generalidad de los 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)".

Posteriormente, el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional (en adelante, MC OCDE), versión de 1992, modificó los apartados 11 a 26 de los Comentarios al artículo 1 de dicho MC, dedicados al *Improper Use of Tax Treaties*, basándose en dos Informes de 1987, denominados *Base Companies Report* y *Conduit Companies Report*[18], incluyendo una recomendación general para la inclusión en los CDI de medidas antiabuso específicas. Más tarde, en 2001, la OCDE publicó un nuevo documento denominado *Draft Contents of the 2002 Update to the Model Tax Convention*, cuyas conclusiones fueron incorporadas a la versión del año 2003 de los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE, en donde se contienen innovadoras propuestas relacionadas con el uso indebido de los CDI que propiciaron un intenso debate tanto en el ámbito académico como profesional.

A lo largo de este periodo, es posible identificar una clara evolución en la postura de la OCDE, abandonándose la visión formalista inicial respecto a la posibilidad de reaccionar contra esquemas elusivos a través de cláusulas antiabuso aprobadas de forma unilateral por los Estados contratantes[19]. Este hecho goza de especial relevancia, ya que, en un primer momento, la posición de la OCDE daba lugar a posiciones divergentes sobre la interpretación, aplicación y alcance de las medidas antiabuso[20]. En todo caso, sí es importante recalcar que la iniciativa BEPS no supone un trabajo radicalmente novedoso, sino que se trata de ideas e informes ya existentes en el marco de la organización internacional aunque han sido relanzados y cargados de razón por el contexto económico en el que nos hallamos, siendo lo más relevante de la iniciativa el impulso político y el multilateralismo como fórmula de lucha contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios.

Pese a la evolución de la postura de la OCDE en este ámbito, los vigentes párrafos 9.5 y 9.6 de los comentarios al artículo 1 continúan poniendo de manifiesto los problemas que puede plantear, de cara a la aplicación de un CDI, una diferente concepción del término fraude o abuso por los Estados contratantes. Por ello, se advierte de que la potencial aplicación de la cláusula genérica antiabuso, no implica que no resulte necesario incluir en los propios CDI cláusulas de «beneficiario efectivo» como las habitualmente incluidas en los artículos 10, 11 y 12 o las previsiones antiabuso

---

18 Cfr. OECD, *Model Tax Convention*, París. 2002, vol. II, págs. I-(5) e I-(6).

19 Cfr. Martín Jiménez, A. J.: «Las medidas antielusivas/antiabuso internas y los convenios para la eliminación de la doble imposición», en Soler Roch y Serrano Antón (dirs.), *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional*, IEF, Madrid, 2002, pág. 158.

20 Con ello no quiere decirse que, una vez incorporada la posición de la OCDE a los Comentarios al Modelo, desaparezcan instantáneamente todo tipo de dudas respecto a la compatibilidad de las cláusulas antiabuso internas y los CDI que no contemplan su aplicación. A nuestro juicio, es posible identificar una incongruencia en la postura de la OCDE, al mantener un enfoque formalista para las cláusulas antiabuso que tradicionalmente se han venido incluyendo en los CDI (beneficiario efectivo, LOB, etc.), abandonando dicha posición cuando se refiere a las cláusulas antiabuso, ya sean estas de carácter general o específico, aprobadas por los Estados miembros. Dicho en otros términos, tras los nuevos comentarios al artículo 1 del MC OCDE, continúan existiendo las mismas dudas con respecto a la posibilidad de aplicar las cláusulas antiabuso de carácter interno a una situación regulada por un CDI, dado que una diferente concepción del término «abuso» podrá dar lugar a una desigual aplicación del tratado por los Estados contratantes, circunstancia que, desde nuestro punto de vista, atentaría contra los principios y fines que lo inspiran. En este sentido, cfr. Almudí Cid, J. M.: *El régimen jurídico de transparencia fiscal internacional*, IEF, Madrid, 2005, pág. 167 y ss.

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

que contemplan los artículos 13.4 y 17.2 del MC OCDE. Como cabe observar, bajo esta previsión subyace el planteamiento inicial de la OCDE de fijar normas antiabuso armonizadas que impidan a los Estados alterar el reparto de la potestad tributaria inicial a través de la aplicación de normas antiabuso internas. Aspectos que se contienen en el contenido de distintas acciones del Plan BEPS.

Como reconoce la OCDE, los contribuyentes tienen la posibilidad de aprovechar, al margen de los CDI, las diferencias entre los niveles impositivos existentes en los Estados y los beneficios fiscales reconocidos en las legislaciones fiscales de los diferentes países, correspondiendo a los Estados en cuestión adoptar las disposiciones adecuadas en su legislación interna para evitar tales maniobras[21]. Ahora bien, la validez de dichas disposiciones internas estará condicionada a que estas resulten respetuosas con el texto de los CDI celebrados hasta la fecha y su contexto, sin que puedan dar lugar a que la distribución del poder tributario pactado en una norma internacional se vea alterado por mor de la aplicación de normas antiabuso internas, que pueden haber sido potenciadas por la filosofía BEPS.

En todo caso, no es exagerado afirmar que el Informe BEPS puede constituir el estudio internacional sobre medidas antiabuso más completo y exhaustivo realizado hasta la fecha, y que ha creado una suerte de optimismo inusitado, un caldo de cultivo único contra la planificación fiscal agresiva, y la creencia en algunas Administraciones tributarias de que conseguirá una homogeneización internacional de la legislación y el presumible consenso de los regímenes fiscales de un amplio espectro de países. A nuestro entender, la iniciativa BEPS busca fundamentalmente cerrar lagunas e incongruencias fiscales y someter a gravamen las rentas donde verdaderamente se han producido, más que rediseñar la estructura básica de los sistemas fiscales. A día de hoy es imposible conocer el resultado final del Plan de Acción BEPS, y ello porque parece poco probable poder controlar la competencia fiscal y la reticencia de algunos países a ejecutar las medidas resultantes de BEPS[22].

IV. ¿Y SI BEPS NO CONLLEVASE EL DESARROLLO DE UN TRATADO MULTILATERAL? ¿PODRÍA CONSIDERARSE BEPS COMO *SOFT LAW*?

Mucho se ha debatido por parte de la doctrina sobre el origen y noción del *Soft Law*. En principio, este no se refería expresamente al ordenamiento jurídico internacional, sin embargo, ha sido en esta disciplina donde el término fue acogido doctrinalmente y en el que ha dado lugar a amplios debates y una gran influencia en particular en el área de la OCDE[23].

---

21 Cfr. Parágrafos 7 y 8 de los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE.

22 Devereux, M. P y Vella, J. «Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?» *Oxford University Centre for Business Taxation*, julio 2014, pág. 4.

23 Mazuelos Bellido, A.: «*Soft law*, ¿mucho ruido y pocas nueces?», *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm. 8, 2004. Aneiros Pereira, J.: «*Soft law* e interpretación: las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia», *Crónica Tributaria*, núm. 6, 2011, pág. 10.

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

Debe partirse de la premisa de que no tiene un significado unívoco[24], y de que su naturaleza heterodoxa ha conllevado a ser definido de manera muy diversa: puede ser considerado como una serie de actos, que no son legalmente vinculantes, pero a los que la práctica les atribuye una fuerza moral importante para representar la voluntad política de los Estados, produciendo una expectativa de que los Estados harán el máximo posible por cumplirlo[25]. Otros entienden[26] que el *Soft Law es* una heterodoxa serie de instrumentos que no son fuente del Derecho, pero que tienen relevancia en la formación de las normas futuras o en la interpretación de las vigentes[27].

Precisamente, uno de los ámbitos donde se aprecia una mayor influencia de las recomendaciones de las organizaciones internacionales es el de las medidas antiabuso y las operaciones entre empresas participadas o, más propiamente, las operaciones vinculadas o precios de transferencia. En este sentido, debe mencionarse el MC OCDE en su última versión de julio de 2014 y las *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Authorities* de 2010, como prototipos de *Soft Law*, que han influido en las distintas legislaciones nacionales[28]. No debemos ni podemos dejar de nombrar en este ámbito lo que constituye el núcleo del presente trabajo: el *Informe BEPS y su Plan de Acción* previamente referidos[29].

Como paso previo al estudio de los efectos que tienen las ideas, técnicas y recomendaciones del Informe BEPS, debemos realizar algunas consideraciones sobre el lugar y función que ocupan en las fuentes del Derecho. Para ello debemos analizar, en primer lugar, su origen, que consiste en recomendaciones que emanan de determinadas instituciones supranacionales, en este caso, de la OCDE. Y, en segundo lugar, su posible definición como fuente legal, siendo actos

---

24 Chinkin, C.: «The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law», *INT'L & COMP*, 1989.

25 Martín Jiménez, A. J.: «Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes», *Carta Tributaria*, núm. 20, 2003; Lampreave Márquez, P.: «El *Soft Law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE», *Crónica Tributaria*, núm. 5/2011, pág. 3.

26 Falcón y Tella, R.: «El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea», en Yebra Martul-Ortega, P. (coord.), VV. AA., *Sistema fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 33-54.

27 Sacchetto, C.: «Le fonti del Diretto Internazionales Tributario», en Uckmar, V. (coord.): *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 3.ª edic. CEDAM, Pavoda, 2005. Nocete Correa: «El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea», *Crónica Tributaria*, núm. 1, 2011, pág. 52.

28 OECD, «OECD Model Tax Convention. 2014 Update». OECD, París, 2014. *Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations*, OECD, París, 2010.

29 También en la Unión Europea se han aprobado modelos de seguimiento y examen de las políticas normativas en materia de precios de transferencia, por la Resolución del Consejo de 27 de junio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE). DOCE de 28 de julio de 2006. «La fiscalidad de las empresas en el mercado interior» [SEC (2001) 1681 de 23 de octubre de 2001] y «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria» [COM (2001) 582 final de 23 de octubre de 2001]. Ruibal Pereira, L.: «Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 179, 1999, pág. 109. Calderón Carrero, J. M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, págs. 41 a 43.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 carecen de eficacia normativa y que son dictados por organismos internacionales, ya tengan estos poder normativo o no[30].

Ambos rasgos –el origen y su posición en el sistema de fuentes– son los característicos de este tipo de disposiciones e informes pues, por un lado, carecen de efecto directo y, por otro, tienen su medio ambiente en el ámbito de las organizaciones internacionales. Las denominaciones con las que nos podemos encontrar para referirse a este conjunto de instrumentos son variadas pues, entre otros, se incluyen las recomendaciones, las decisiones, las comunicaciones, las directrices, los códigos de conducta y otras figuras[31].

La exclusión del sistema de fuentes resulta de las propias normas que regulan esta cuestión, pues ni las normas internacionales, ni las comunitarias, ni las propias normas españolas incluyen a alguno de estos instrumentos entre aquellos que gozan de los efectos jurídicos propios de una norma de tal carácter. Es decir, carecen de la eficacia directa y *erga omnes*, así como de la oponibilidad propia de las leyes y de las demás normas jurídicas[32].

Sin embargo, se trata de herramientas técnicas con las que se pretende influir indirectamente en el Derecho positivo de los distintos Estados estableciendo los principios informadores de las distintas reglamentaciones nacionales, detallando el tratamiento posible de los diversos aspectos del tema o realizando otra serie de consideraciones[33]. En efecto, se trata de establecer el marco conceptual de una determinada materia así como las líneas maestras de una eventual regulación. Por lo tanto, su relevancia se encuentra en el plano del entendimiento general de una materia, o bien de denominación o de tendencia[34].

Así pues, los principales problemas que suscita el uso de este tipo de *pseudonormas* derivan de la forma en que son producidas y de los medios con los que se han dotado de coercibilidad, al ser aprobadas por un organismo que trata de producir normas exógenas al sistema de fuentes normativo. Además, la falta de sanción por incumplimiento puede revelar su ausencia de fuerza vinculante, lo cual no compartimos, al menos en relación con todos los instrumentos de *Soft Law*, dado que la falta de cumplimiento puede conllevar una suerte de contramedidas políticas o económicas. El ejemplo más claro en el ámbito de la Unión Europea es el Código de Conducta para

---

30 Alarcón García, G.: «El *Soft Law* y nuestro sistema de fuentes», *Libro Homenaje al prof. Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

31 Sarmiento, D.: «La autoridad del Derecho y la naturaleza del *Soft Law*», *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 28/2006.

32 Aneiros Pereira, J.: «*Soft law* e interpretación: las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia», *Crónica Tributaria*, núm. 6, 2011, pág. 10.

33 Véase el apartado 3.º del preámbulo del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

34 Nocete Correa, F. J.: «El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea», *Crónica Tributaria*, núm. 1, 2011, pág. 52.

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

paliar la competencia desleal entre los Estados miembros de la misma[35]. Muchas son las críticas que ha recibido el Código citado, debido a que no puede ser objeto de un control de legalidad, de una interpretación prejudicial (puesto que no existe disposición alguna especial a tal fin), ni puede ser objeto de sanción directa por falta de cumplimiento.

El uso intensivo y, en ocasiones, desviado de este tipo de actos por ciertas instituciones internacionales puede conducir al error de transformar actos *Soft Law* en *Hard Law* sin pasar por la necesaria legitimidad democrática de los Parlamentos. En otros casos, siguiendo el Plan de Acción de BEPS, España y otros muchos países están acometiendo la tarea de introducir en el ordenamiento tributario medidas sin esperar al desarrollo del convenio multilateral, eso sí, canalizando las iniciativas como normas legislativas de distinto rango y haciendo uso de su potestad legislativa de carácter tributario. Obviamente, en estos casos, ya no estaríamos hablando de instrumentos normativos de *Soft Law*, sino del uso de las facultades normativas de cada Estado como reflejo de su soberanía.

Una de las finalidades del *Soft Law* es precisamente lograr la aproximación de legislaciones y es por ello que su utilización es frecuente en organizaciones supranacionales[36]. Su uso responde, en algunos casos, a la falta de poder legislativo –*v. gr.* OCDE– y, en otros, a la dificultad de aprobar una determinada normativa, o a la existencia de peculiaridades nacionales que hacen difícil el éxito de un régimen jurídico –en muchos casos, la propia Unión Europea–[37].

El *Soft Law* termina siendo la base inspiradora de la regulación de una determinada materia como ha sucedido con la regulación en España del *Country by Country Report* en el artículo 14 del Reglamento del IS[38]. La forma en la que termina convirtiéndose en Derecho obliga a su aná-

---

35 Código de conducta de 1999. SN 4901/99. Ruibal Pereira, L.: «Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 179, 1999, pág. 109.

36 Aujean, M.: «European Commision launches comprehensive strategy to promote tax coordination in the EU», *EC Tax Review*, n.º 2, 2007, pág. 63.

37 Gribnau, H.: «Improving the legitimacy of soft law in EU Tax Law», *Intertax*, vol. 35, n.º 1, págs. 30 y ss.

38 El apartado 3.º del preámbulo del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades señala a tal efecto que «en el momento actual, resulta absolutamente esencial hacerse eco de las conclusiones que se vienen adoptando en el denominado Plan de acción "BEPS", esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la OCDE, y en concreto en relación con la acción 13 relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. Precisamente, en base a ello, se introduce como novedad la información país por país, encontrando cobertura legal en la disposición final décima de la Ley del Impuesto y en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios. Esta información será exigible a partir de 2016, en los términos y condiciones que se han fijado en la OCDE. Por otra parte, se modifica la documentación específica de operaciones vinculadas a la que hace referencia la Ley del Impuesto, completando, por un lado, la necesaria simplificación de este tipo de documentación para entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 45 millones de euros y adaptándose, por otro lado, al contenido de la documentación que se establece en la OCDE. En este punto, resulta destacable que mientras se reduce

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

lisis desde una doble perspectiva: desde el principio de legalidad y desde el de seguridad jurídica. Desde el primer enfoque, debe insistirse en la idea del déficit democrático que se pone de manifiesto en el seno de las organizaciones en las que se toman recomendaciones que después pueden ser trasladadas a normas. La composición gubernamental-administrativa, por técnicos o representantes de distintos países, y a veces de los sectores económicos implicados en los actos de *Public Consultations* convocados por la propia OCDE, hace que no haya ocasión de plantear un debate en los órganos depositarios de la soberanía nacional sobre las distintas alternativas y soluciones[39] y, por tanto, estas *pseudonormas* no gozan de la legitimidad democrática, de las posibilidades de debate, de la publicidad y transparencia que ostentan las fuentes normativas clásicas. En otros casos, se puede dar la paradoja de convertir en vinculante una determinada medida que no ha sido tramitada como norma a través de los procedimientos correspondientes, convirtiéndose en una especie de *backdoor legislation*[40]. Ahora bien, si como ha sido el caso, el Estado en cuestión ha asumido la normativa por los cauces legales establecidos, ninguna objeción cabe realizarse, salvo insistir en la necesidad del público debate antes de adoptar en la normativa este tipo de medidas.

Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, la ausencia de una norma jurídica hace que se afecte de pleno a uno de los contenidos fundamentales de este principio como es que exista una norma pública, clara y precisa[41]. Por ello, países miembros como España han optado por su respaldo legislativo bien en la Reforma Fiscal de 2015 efectuada por las distintas leyes aprobadas en 2014, como en los proyectos de reglamentos que se encuentran en tramitación en la actualidad.

En la práctica, este sistema impulsado por las organizaciones internacionales implica indirectamente la homogeneización internacional de la legislación y ello supone, al mismo tiempo, un apoyo a la internacionalización de las actividades económicas. Es por ello que se ha llegado a decir que el Informe BEPS es el régimen internacional, por antonomasia, sobre medidas antiabuso, en la medida en que presumiblemente conseguirá un amplio consenso de los regímenes fiscales representados. Esta idea subyace en distintos informes de la OCDE en los que se mantiene que sus recomendaciones

---

considerablemente la documentación a exigir a las entidades medianas y pequeñas, simplificando significativamente sus cargas administrativas, se incrementa la exigencia de transparencia que el buen gobierno actual requiere respecto a las multinacionales». Como se puede observar, la influencia de BEPS en el legislador español es mayúscula.

39 El Foro conjunto UE-OCDE sobre precios de transferencia, por ejemplo, está compuesto por un experto de la Administración tributaria de cada Estado miembro y diez expertos del sector empresarial. Asisten a las reuniones, en calidad de observadores, representantes de los países candidatos a la adhesión y de la Secretaría de la OCDE.

40 Shelton, D.: «Law and not law and the problem of soft law», en VV. AA.: *Commitment and Compliance: the role of nonbinding norms in the International legal system*, Oxford University Press, Londres, 2003, págs. 1-21. Collado Yurrita, M. A. et ál: «Las fuentes del derecho tributario internacional», en Cordón Ezquerro (coord.), VV. AA.: *Manual de fiscalidad internacional*, vol. I, IEF, Madrid, 2007. Martín Jiménez, A. J.: *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*, *op. cit.*, pág. 243. Nocete Correa. F. J.: «El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea», *Crónica Tributaria*, núm. 1, 2011, pág. 52.

41 García Novoa, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 127 y ss. Aneiros Pereira, J.: «*Soft law* e interpretación: las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia», *Crónica Tributaria*, núm. 6, 2011, pág. 8.

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

representan principios internacionalmente aceptados para luchar contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, lo que produce un ambiente propicio para la difusión de los mismos.

La adopción de un régimen de marcado carácter internacional favorece a las empresas multinacionales al reducir los costes administrativos y de negociación pero también debería evitar conflictos entre Administraciones tributarias, así como situaciones de abuso de Derecho. Ello siempre que la interpretación del *soft law* sea uniforme en todos los países. En este sentido, el Consejo de la OCDE y los ministros del G-20 han recomendado a los gobiernos de los Estados miembros su aplicación con el objeto de que sea uniforme y se evite la interpretación unilateral del mismo, por lo que de nuevo se avanza en el multilateralismo como fórmula de resolución de estructuras y esquemas de planificación fiscal agresiva. Ahora bien, esta situación legal puede ubicarse en el plano de los deseos, porque la realidad nos podría mostrar las debilidades del sistema fiscal al toparse con países *Free Riders* que no aceptan las recomendaciones de la OCDE en esta materia.

Los Estados tienen varias vías para adoptar este enfoque y una de ellas es aceptar las *Recomendaciones de la OCDE* como información, base, modelo o antecedente[42]. Es aquí donde entendemos que se encuentra otra posible perspectiva de su verdadera importancia. Se trata de elementos informativos a tener en cuenta en la interpretación de las distintas disposiciones nacionales pues constituyen el antecedente histórico de los preceptos que integran el Derecho positivo. Por lo tanto, si las normas tienen que interpretarse de acuerdo con los criterios del artículo 3 del Código Civil, como nos recuerda el artículo 12 de la Ley General Tributaria (LGT), resulta inevitable tener en cuenta que la regulación española tiene su origen en las propuestas y recomendaciones realizadas desde las organizaciones internacionales que venimos señalando. Ahora bien, esas propuestas tienen una influencia informativa, pero desde nuestro punto de vista, no puede ser considerada una fuente del Derecho como venimos exponiendo. Además en la interpretación de las normas internas o de CDI prima la literalidad de los términos, la buena fe y el contexto. En este sentido debe ponerse de relieve la estrategia seguida por los Tribunales Supremos alemán –*Bundesgerichtshof*– y holandés –*Hooggerechtshof*–, según la cual en la resolución de conflictos fiscales con un componente internacional –expatriados, impatriados, *partnerships*, doble imposición internacional, residencia, etc.– han dejado de mencionar los Comentarios del MC OCDE, quizás debido a su papel marginal en la interpretación para estos Tribunales, porque naturalmente son conocedores de su existencia[43].

A ello hay que añadir el valor que puede concederse al *Soft Law* en la interpretación teleológica de los preceptos vigentes pues, en muchos casos, la finalidad de la norma encontrará su explicación en estos textos. En todo caso, su valor interpretativo estará condicionado a que el Derecho positivo no contradiga expresamente su literalidad y su sentido. Sobre el particular volveremos más adelante en el análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo que se refiere al Plan de Acción BEPS.

---

42 Calderón Carrero, J. M.: «The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?», *Intertax*, vol. 35, 2007, n.º 6, pág. 16.

43 Esta opinión implícita de los Tribunales Supremos alemán y holandés contrasta con la sacralización de los Comentarios del MC OCDE por parte de la Administración tributaria y los Tribunales españoles.

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

Las conclusiones alcanzadas, estamos seguros, se verán materializadas en las distintas normas que el legislador español incorpore a nuestro ordenamiento. Es así que a la hora de plantearse distintos supuestos jurídicos, esto es, a la hora de interpretar la normativa, deben tenerse en cuenta los criterios, principios y soluciones planteados en dichos textos internacionales, pero plasmados como *Hard Law* en el ordenamiento español[44].

En relación con el estatus jurídico de los instrumentos aprobados por la OCDE, de acuerdo con el artículo 5 de su Tratado constitutivo, la OCDE puede dictar decisiones, que serán vinculantes para todos los Estados miembros excepto si se acuerda lo contrario, efectuar recomendaciones y celebrar acuerdos con Estados miembros, con Estados no miembros y con organizaciones internacionales. Así pues, puede observarse que no existe ningún inconveniente para que la OCDE dicte normas jurídicas que creen obligaciones para sus Estados miembros. Sin embargo, en el ámbito de la fiscalidad internacional, la OCDE ha preferido actuar mediante recomendaciones, lógicamente con un efecto meramente informativo y nada comprometedor para los Estados.

Dado que las recomendaciones de la OCDE no generan obligaciones jurídicas para los Estados miembros, puede afirmarse que las directrices emanadas hasta el momento en los distintos informes BEPS no son jurídicamente vinculantes y, por lo tanto, los Estados no están obligados a seguirlas[45]. Sin embargo, y como ha sido advertido previamente, el hecho de que en principio las recomendaciones de las organizaciones internacionales no sean jurídicamente vinculantes no quiere decir necesariamente que no puedan tener ningún efecto con relevancia jurídica[46]. Así ocurre, por ejemplo, en la influencia de las recomendaciones en las normas consuetudinarias de Derecho internacional. En efecto, como es sabido, para que surja una norma de este tipo la doctrina suele requerir la concurrencia de un elemento objetivo (la práctica estatal) y de un elemento subjetivo (*opinio iuris* o convicción sobre su carácter obligatorio). En este sentido, Hillgenberg considera que, a pesar de que una recomendación no pueda crear directamente una norma consuetudinaria, sí que puede contribuir al surgimiento de la *opinio iuris.* Más aún, una recomendación también puede promover el surgimiento de una práctica estatal uniforme ya que, como recuerda Schreuer, las recomendaciones permiten coordinar las prácticas desorganizadas de los Estados[47]. En este orden, Thomas considera que pueden darse todos los requisitos para entender

---

44 Hallivis Pelayo, M.: *Interpretación de tratados internacionales tributarios*, Porrúa, México, 2011, pág. 348. Aneiros Pereira, J.: «*Soft law* e interpretación: las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia», *Crónica Tributaria*, núm. 6, 2011, pág. 10.

45 Blokker, N.: «Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention», en Douma, S. y Engelen, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, págs. 17-22. Vega García: «¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las directrices de la OCDE?», *Crónica Tributaria*, núm. 4, 2011, pág. 49.

46 Schachter, O.: «The Twilight Existence of Nonbinding International Agreements», *The American Journal of International Law*, vol. 71, núm. 2, 1977, pág. 301.

47 Hillgenberg, H.: «A Fresh Look at Soft Law», *European Journal of International Law*, vol. 10, núm. 3, 1999, pág. 514. Schreuer, C.: «Recommendations and Traditional Sources of International Law», *German Yearbook of International Law*, 1970, pág. 108.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 los principios allí contenidos –los estándares internacionales– constituyen una norma consuetudinaria de Derecho internacional. En concreto, el citado autor entiende que existe una práctica estatal suficientemente coherente, continuada y general[48].

Asimismo, en relación con los efectos jurídicos de las recomendaciones de las organizaciones internacionales, debe traerse a colación que estas últimas, a pesar de no ser jurídicamente vinculantes, pueden comportar efectos jurídicos como consecuencia de la aplicación de la doctrina del *estoppel* o de la noción de aquiescencia. Según esta doctrina, ligada frecuentemente a consideraciones de buena fe, el comportamiento de los Estados debe ser coherente. Por lo tanto, incluso si se aceptara que las operaciones de erosión de bases imponibles o de traslado de beneficios son normas antiabuso, ello no implica que el Plan de Acción de la OCDE que regula esta materia de forma detallada tengan también la condición de norma consuetudinaria[49].

En el caso de las operaciones entre sociedades o entidades de diferentes Estados, especialmente si ambos son Estados miembros de la OCDE, la aplicación de tales principios de Derecho internacional tiene sentido en sus relaciones de carácter fiscal. La razón es que, por consideraciones de buena fe, el hecho de haber votado a favor de la recomendación de seguir las pautas de BEPS puede comportar la necesidad de seguirlas para no perjudicar las expectativas que los otros Estados se hayan podido formar. De todos modos, entendemos que en los supuestos con elementos internacionales es necesario distinguir entre dos tipos de casos: aquellos en que resulta aplicable un CDI y aquellos en los que no. En el primer tipo de casos, la existencia de un CDI incluyendo normas claras sobre el abuso de un CDI comporta que las recomendaciones de BEPS no interpreten la normativa interna (o por lo menos no únicamente), sino fundamentalmente el artículo o artículos donde se contengan cláusulas específicas antiabuso, por lo que habría que esperar unos años para conocer el verdadero impacto de BEPS en la política negociadora de los Estados. Otra sería pensar en que el Convenio Multilateral de ejecución y aplicación de BEPS salga adelante –acción 15–, si bien estará condicionado a la forma y modo en que los estados asuman sus obligaciones fiscales internacionales.

En el segundo tipo de casos no hay que descartar la posibilidad de aplicar las nociones de aquiescencia y *estoppel*. Siguiendo el razonamiento de Engelen, descrito más arriba, podría considerarse que aquellos Estados que votaron a favor de la recomendación de seguir las recomendaciones de BEPS en la OCDE (a pesar de poderse haber abstenido) posteriormente pueden verse obligados a seguir tales Directrices para no perjudicar las expectativas legítimas

---

48 Thomas, C.: «Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for the Separate Accounting Method», *Berkeley Journal of International Law*, vol. 14, núm. 1, 1996, pág. 130. Vega García: «¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las directrices de la OCDE?», *Crónica Tributaria*, núm. 4, 2011, pág. 49.

49 Engelen, F.: «How "acquiescence" and "estoppel" can operate to the effect that the States parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the commentaries on the OECD Model Tax Convention», en Douma, S. y Engelen, F. (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2008, págs. 53-57.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 otros Estados. Sin embargo, entendemos que, como sostiene la mayoría de la doctrina en relación al uso de los Comentarios a la hora de interpretar los CDI en vigor, el hecho de que en principio deba entenderse que las recomendaciones de la OCDE no son vinculantes comporta que si no se indica lo contrario deba continuarse presumiendo tal carácter. En consecuencia, no hay que presuponer que por el mero hecho de que un Estado haya votado a favor de la recomendación de emplear las recomendaciones BEPS las vaya a seguir en todos sus aspectos ya que, al fin y al cabo, se trata de una mera recomendación. Por lo tanto, entendemos que sería muy improbable que un Tribunal, si se planteara el caso y en el estado actual de las condiciones, llegara a considerar que un Estado puede tener la legítima expectativa de que los Estados que han votado a favor de la recomendación de seguir BEPS las aplicarán a la hora de configurar o interpretar su normativa interna sobre la materia, de forma que para evitar un perjuicio al Estado con tal expectativa, el otro deba seguir BEPS a pesar de que en principio no sea jurídicamente vinculante.

En este punto, podemos tener dudas fundadas sobre la eficacia del Plan de Acción BEPS, salvo que la acción 15 sea todo un éxito, nos referimos a la utilización de un instrumento o convenio multilateral para la aplicación de BEPS, a falta del mismo, debemos analizar la permeabilidad del legislador, juez o magistrado y funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones. A dicho análisis dedicaremos los próximos epígrafes.

V. IMPACTO EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA DEL IS DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS

Como se ha advertido más arriba nos toca en los próximos apartados analizar como el legislador español ha incorporado en leyes o reglamentos las indicaciones, recomendaciones e informaciones generadas en el entorno actual de BEPS.

El contexto de este trabajo debemos centrarlo en las medidas adoptadas por el legislador español en coherencia con el Plan BEPS, cuya actividad permite calificar que su postura al respecto ha sido bastante permeable y proactiva a la aparición de los informes por acción.

Asimismo, ante la falta de definición de conceptos, concreción de planteamientos y comienzo temporal de implementación del nuevo modelo por el que aboga BEPS[50], constituye un elemento fundamental la jurisprudencia que los tribunales nacionales adopten en relación con temas como la aplicación de las cláusulas antiabuso o los límites a la planificación fiscal y los contornos jurídicos de la figura del fraude de ley, así como la práctica de la Agencia Tributaria. Haremos pues también referencia a los últimos pronunciamientos de los tribunales españoles en esta materia y al parecer de la Administración tributaria española.

---

50 Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M.: «El Plan de Acción de la OCDE...», *op. cit.*, págs. 17-18.

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

V.1. INSTRUMENTOS HÍBRIDOS

El Informe de la OCDE *Hybrid Mismatch Arrangements-Tax policy and Compliance Issues* de marzo de 2012[51] supone un avance en la lucha contra las operaciones planificadas con el objetivo de lograr la doble no imposición o la doble deducción fiscal como efecto de aprovechar las diferencias de tratamiento fiscal otorgado a los instrumentos y entidades híbridas entre dos o más Estados.

Los principales aspectos abordados por el citado informe se plasman en la acción 2 del Plan BEPS, insistiendo en la importancia de desarrollar cláusulas en el MC OCDE y diseñar normas en las legislaciones de los distintos Estados que consigan neutralizar el uso y los efectos derivados de estos instrumentos y entidades híbridas[52].

El Informe *Recommendations for Domestic Laws* trata de la necesidad de implementar normas que tengan como fin: a) Prevenir la exención o no reconocimiento de los pagos que son deducibles en la jurisdicción del pagador; b) Denegar los pagos que no se incluyen en los ingresos del perceptor (y no son sujetos a imposición bajo las normas de la transparencia fiscal internacional); y, c) Denegar la deducción de pagos que también son deducibles en otra jurisdicción.

Como señala la OCDE la intención es neutralizar los efectos que derivan de los desajustes asimétricos que son provocados por los instrumentos financieros híbridos a través de la adopción de reglas conectadas *linking rules* que buscan alinear los resultados. Así, es posible prever una influencia de las recomendaciones de la OCDE con el tratamiento fiscal interno en relación con los instrumentos financieros híbridos y los pagos realizados por las entidades híbridas con las cláusulas de los CDI[53]. Por otro lado, también cabe esperar una interacción importante en este tema, fruto del papel que los acuerdos FATCA pueden desempeñar en la lucha contra los instrumentos híbridos, en tanto que al obligar a las instituciones financieras a facilitar la información sobre los mismos, se consigue restringir el uso de tales instrumentos[54].

---

51 *http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf*

52 Public Discussion Draft, BEPS ACTION 2: NEUTRALISE THE EFFECTS OF HYBRID MISMATCH ARRANGEMENTS (Recommendations for Domestic Laws) 19 marzo 2014-2 mayo 2014, *http://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-discussion-draft-domestic-laws-recommendations-march-2014.pdf*

53 Pedrosa López, J. C.: «El tratamiento tributario de los "Juros sobre o capital propio" como instrumento financiero híbrido. Remisión a la Sentencia 712/2014 de la Audiencia Nacional», *Quincena Fiscal*, 1-2/2015, pág. 70.

54 Pedrosa López, J. C.: «FATCA como límite a las planificaciones fiscales "agresivas". Especial referencia a los instrumentos híbridos», *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal* (dir. García Prats, F. A.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pág. 375. Debe destacarse que España ha introducido en su ordenamiento jurídico el FATCA, llamado a ser un nuevo hito en materia de intercambio automático de información tributaria entre Estados, mediante el Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act*-FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013, BOE de 1 de julio de 2014, seguido de la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, por la que se regulan determinadas cuestiones relacionadas 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)".

Lo normal es que este tratamiento fiscal sea consecuencia de que una de las partes está sujeta a una regulación fiscal distinta de la otra con criterios y reglas de calificación diferentes, siendo frecuente que estas diferencias surjan en los instrumentos financieros, donde en una de las partes se califica como deuda siendo la contraprestación de la utilización de estos recursos financieros un interés que se considera gasto a efectos fiscales cuando, por el contrario, en el otro Estado los recursos cedidos se califican como aportación a los fondos propios, por lo que la contraprestación se califica como dividendos que pueden no tener efectos fiscales si se consideran exentos, es decir, en el conjunto de las dos partes se produce un defecto de imposición al no ser equivalente la calificación fiscal en ambas partes.

La LIS, tras la reforma 2015 operada, reacciona negando la deducción de los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 %. En concreto, el artículo 15 j) de la LIS incorpora un precepto antiabuso dirigido a aquellas operaciones en las que en una de las entidades que intervienen se genera un gasto fiscalmente deducible en la base imponible, mientras que, por el contrario, en la otra parte el ingreso generado no se computa a efectos fiscales, bien porque no se genera tal ingreso o el mismo está exento o sometido a un régimen fiscal privilegiado. Es decir, se persiguen las operaciones que permiten que mientras en unas jurisdicciones el híbrido se califica como un instrumento de capital (dividendo), la otra puede hacerlo como un instrumento de deuda (interés) derivándose en consecuencia efectos jurídicos distintos.

El caso más frecuente en el que se aplicará este precepto será en las operaciones financieras donde una entidad residente en territorio español recibe recursos a través de operaciones financieras calificadas como deuda y que generan un gasto contable y fiscal en esa entidad correspondiente al interés satisfecho cuando, por el contrario, en la otra jurisdicción fiscal de la entidad que cede dichos recursos la operación se califica como aportación a los fondos propios y, por tanto, la cantidad recibida se considera como dividendo exento a efectos fiscales. Adicionalmente, el indudable atractivo de los híbridos se acrecienta en el marco de la planificación fiscal internacional en un escenario de bajos tipos de interés en los que el elemento fiscal pasa a desempeñar un rol fundamental en la determinación de la rentabilidad final del producto[55].

Así, la norma regula determinados mecanismos para neutralizar el efecto de los denominados mecanismos «híbridos» o se revisa el régimen de transparencia fiscal internacional. Por ejemplo, no serán deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entida-

las obligaciones de información y diligencia debida establecidas en el acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras y se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses.

55 Como lo ha destacado Jiménez Blanco, J. I.: «El uso de los instrumentos financieros híbridos en la planificación fiscal internacional» en *Fiscalidad internacional*, Tomo II, 6.ª edic., CEF, 2015, pág. 1.761.

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

des vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 %. Y en análogo sentido, no se aplicará la exención del artículo 21 de la LIS, respecto de aquellos dividendos cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora[56].

La norma que se examina se enmarca en la tendencia BEPS de evitar tanto supuestos de doble tributación internacional como de una doble no imposición[57], impidiendo el aprovechamiento de lagunas jurídicas o que generen cierta inseguridad jurídica que puede afectar no solo al contribuyente sino a terceros que eventualmente puedan convertirse en inversores futuros. Igualmente desde el punto de vista de la planificación fiscal del inversor español conviene obtener una opinión jurídica certera ante el riesgo en la interpretación del instrumento híbrido financiero[58].

En este sentido, un alineamiento de la acción comunitaria con el proyecto BEPS ha sido la reciente aprobación en el Consejo Ecofin de 9 de diciembre de 2014, la norma antiabuso relativa a la Directiva matriz-filial 2011/96/UE, que expresa la honda preocupación de la Comisión por la baja tributación que en teoría les corresponde a los grupos multinacionales. De acuerdo con esta cláusula, los Estados miembros se abstendrán de otorgar los beneficios fiscales de la directiva en relación con las rentas inherentes a acuerdos o estructuras jurídicas cuya finalidad única o principal es la consecución de una ventaja fiscal contraria al objeto de la propia directiva, no habiéndose adoptado por motivos económicos válidos basados en una realidad económica. Así pues, tres son los elementos que deben concurrir para que opere la norma antiabuso: ausencia de una realidad económica, finalidad básicamente fiscal y contravención del propio objeto de la directiva, lo cual concuerda con la norma antiabuso contenida en el artículo 15 de la LGT española y otras normas del entorno como la *Sham Transaction* en Reino Unido. Asimismo, la necesidad de aprobación de esta disposición en la directiva no disimula la persecución de aquellos Estados miembros que pudieran estar cobijando

---

56 Existe ya jurisprudencia sobre la incoherencia en las calificaciones en materia de híbridos. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de febrero de 2011 [rec. núm. 29/2008 (NFJ041715)] declara la no deducibilidad de los intereses derivados de un préstamo participativo, que no contemplaba fecha de devolución y cuyo importe estaba condicionado a los beneficios del prestatario, resultando susceptible de convertirse en acciones y estando obligado el prestamista a permanecer como socio. Asimismo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de abril de 2013 [rec. núm. 180/2010 (NFJ051030)] sostiene que las rentas derivadas de unos títulos emitidos por una entidad residente en Australia debían, a pesar de su denominación como dividendos, ser calificadas como intereses, con la consecuencia de no poder disfrutar de la exención prevista en el antiguo artículo 21 del TRLIS. Para terminar, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2014 [rec. núm. 232/2011 (NFJ053848)], sobre los «juros sobre el capital propio» brasileños en la que se señalan las dificultades de calificación de los instrumentos híbridos y de encuadramiento dentro de un régimen jurídico en el ordenamiento, situación ante la que algunos países han respondido introduciendo cláusulas específicas en sus CDI con Brasil considerando a los juros brasileños como intereses.

57 *Vid*. García Prats, F. A.: «Qualification of hybrid financial instruments in Tax Treaties», *Diritto e Pratica Tributaria internazionale*, n.º 3/2011, pág. 986.

58 En tal sentido, señala Jiménez Blanco, J. I., que queda por desarrollar la planificación fiscal del inversor español basada en instrumentos financieros híbridos que deben tener presente «el elemento de riesgo interpretativo que muy posiblemente conlleven, y que solo podrá atajarse con una consulta vinculante de sentido positivo, lo que a fecha de hoy parece un escenario poco probable», «El uso de los instrumentos financieros híbridos...», *op. cit.*, pág. 1.777.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 entidades puramente instrumentales cuyo beneficiario efectivo de los dividendos estaría disfrutando indebidamente de los beneficios fiscales de la directiva.

No obstante, este enfoque de la Unión Europea que también está presente en BEPS, nos lleva a incorporar en el debate cuestiones de transparencia y buen gobierno fiscal por parte de los distintos Estados, pues debe repararse en que el comportamiento tachado de alarmante de las multinacionales se alberga dentro de las normas diseñadas por los Estados[59]. Prueba de ello es que la norma antiabuso hace hincapié en que deben ser rechazados los acuerdos *not genuine* lo que entendemos como aquellos que no son sinceros y honestos, pero que apuntan a los que carecen de sustancia económica, lo cual equivale a entrar a valorar el comportamiento fiscal de los contribuyentes.

V.2. GASTOS FINANCIEROS

Las estrategias de planificación fiscal en torno a la deducción fiscal de los gastos financieros ha sido una práctica generalizada sufrida en España y en otros Estados del entorno en numerosos casos[60]. Así, la generalización de estos esquemas ha convertido a la deducción de los gastos financieros correspondientes a la inversión financiera en un aspecto muy relevante de la fiscalidad de los dividendos y plusvalías de fuente extranjera determinando la reacción legislativa de las distintas jurisdicciones afectadas e incluso de los organismos internacionales[61].

En esta perspectiva incide la Acción 4.ª del Plan que trata sobre acciones relacionadas con la prevención de BEPS a través de pagos de intereses y otros gastos financieros excesivos prevista para septiembre 2015. En el IS español ya se ha avanzado en esta materia eliminando la posible doble deducibilidad de los gastos o bien excesiva a través del Real Decreto-Ley 12/2012, que incorporaba una norma limitativa de la deducción de intereses. Posteriormente, la nueva LIS añade restricciones a la deducción de gastos financieros, en relación con la denominada financiación híbrida y las operaciones de adquisición apalancadas de participaciones.

Alguna cuestión que plantea la Acción 4.ª es la indefinición de aquello que se considera «gasto excesivo» e incluso la falta de definición de los objetivos perseguidos, aspecto que apor-

---

59 En este sentido, señalan Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M., que «en el plano político, no conceptual, da la impresión de que la principal idea-fuerza detrás del Plan de Acción es que las multinacionales incurren en comportamientos no jurídicamente reprochables pero sí moralmente reprobables, un punto de arranque cuestionable por confundir dos planos que deberían quedar separados, la realidad jurídica y los reproches morales, y que solo puede conducir a conflictos entre la Administración y los contribuyentes», «El Plan de Acción de la OCDE...», *op. cit.*, pág. 17.

60 Una descripción muy gráfica del procedimiento seguido por los grupos multinacionales en las operaciones de erosión de la base imponible en estos casos puede encontrarse en Serrano Gutiérrez, A.: *Planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, Francis Lefebvre, Madrid, 2014, págs. 24-25.

61 Comisión de la Unión Europea (Recomendación 772/2012, 6 de diciembre de 2012) y OCDE (Nota 15 de marzo de 2013, Issues on Counteracting Base Erosion).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 inseguridad sobre la efectividad de las normas de este tipo en relación con las acciones sobre híbridos o en materia de precios de transferencia[62].

Pues bien, tras la reforma operada por la nueva Ley 27/2014, a tenor del artículo 16.1 de la LIS se mantiene la no deducibilidad de aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil: gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo destinados a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital social o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite la existencia de motivos económicos válidos que fundamenten estas operaciones.

Asimismo se mantiene la deducibilidad de los gastos financieros netos con el límite del 30 % del beneficio operativo, siendo deducibles en todo caso los que no superen la cuantía de 1 millón de euros. No obstante, para el cálculo del beneficio operativo y con respecto a los dividendos a incluir, se exige una inversión mínima de 20 millones de euros, en lugar de los 6 millones de euros exigidos en la actualidad cuando la participación sea inferior al 5 %[63].

Debe además tenerse presente que para la limitación a la deducción de los gastos financieros solo se tienen en cuenta los considerados gastos fiscalmente deducibles, por lo que el gasto contable correspondiente a un préstamo participativo cuya prestataria sea residente en territorio español y la entidad prestamista, residente en territorio español o en el extranjero, forme parte del mismo grupo mercantil (art. 42 CCom.), no se tiene en consideración ya que dicho gasto no es deducible en sede de la entidad prestataria.

---

62 Así comentan Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M. que «si el objetivo es eliminar el desplazamiento artificial de bases imponibles y prevenir el abuso, no tiene sentido la limitación en la deducción de intereses si se cumple con el estándar de imposición a precios de mercado o los mismos tributan a tipos razonables o no se benefician de exenciones para dividendos en el Estado del perceptor por no ser instrumentos híbridos» por lo que concluyen que «la definición de "excesivo o inapropiado" depende del objetivo que se persiga y, en la medida en que este no esté claro, tampoco se sabe qué esperar de esta acción, lo cual puede derivar en enfoques no siempre coherentes o armonizados entre los distintos sistemas», en «El Plan de Acción de la OCDE...», *op. cit.*, págs. 5-6.

63 A estos efectos, es importante concretar la operatividad de los conceptos de gasto financiero neto y beneficio operativo. Así pues, se considera como gasto financiero neto el exceso de los gastos financieros respecto de los ingresos financieros derivados de la cesión a terceros de capitales propios, devengados ambos en el periodo impositivo. A efectos de calcular el importe del gasto financiero neto no se computan dentro de los gastos financieros:

- Los gastos correspondiente a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con persona o entidades residentes en paraísos fiscales o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos territorios.
- Aquellos gastos que no tienen la consideración de fiscalmente deducible derivados de deudas contraídas con otras entidades del mismo grupo mercantil cuyo destino es adquirir a otras entidades del grupo participaciones en el capital de otras entidades del grupo participaciones en el capital de otras entidades o bien ser aportado al capital de otras entidades del grupo.
- Los gastos financieros que correspondan a operaciones vinculadas que tengan una calificación fiscal diferente en estas entidades, y en consecuencia de esa diferente calificación no generen un ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 %.

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

V.3. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Uno de los asuntos cruciales en que el proyecto BEPS incide de forma muy especial es en lo referente a las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, cuestión en la que el legislador español también ha actuado en la nueva LIS y en el RIS que la desarrolla.

En concreto, las novedades legislativas se orientan hacia una simplificación del contenido de la documentación para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, con algunas excepciones (como las operaciones de riesgo), siendo necesaria en relación con determinadas operaciones, al tiempo que se eliminan determinados supuestos de obligación de documentación, como es el caso de que las operaciones con una misma persona o entidad vinculada, que no supere la cifra anual de 250.000 euros anuales. Este extremo es completado por el RIS que se adapta al contenido de la documentación que se establece en la OCDE y que, en definitiva, mientras reduce las cargas administrativas para las entidades medianas y pequeñas, se incrementa la exigencia de transparencia que el buen gobierno actual requiere respecto a las multinacionales.

En cuanto al perímetro de vinculación, se restringe en los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, quedando en el 25% de participación (antes era del 5% o del 1% para sociedades cotizadas). Por otro lado, conviene destacar que el proyecto elimina la consideración de vinculación con respecto a la retribución percibida por los consejeros y administradores de sociedades por el ejercicio de sus funciones.

En relación con la metodología de valoración de las operaciones vinculadas se elimina la jerarquía de métodos que venía regulada en la anterior redacción para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, en la que primaban los métodos directos o transaccionales sobre los basados en resultados, admitiéndose adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que se respete el principio de libre competencia.

Se ha previsto siguiendo a BEPS estándares revisados para la documentación sobre precios de transferencia y una plantilla para el informe país-por-país (*Country-by-Country Report*) de ingresos, beneficios, impuestos pagados y algunas medidas de actividad económica. La orientación sobre la documentación de precios de transferencia exige que las empresas multinacionales provean a las Administraciones tributarias, informaciones agregadas sobre sus operaciones globales de negocio y su política de precios de transferencia en una documentación global (*Master File*) que sería disponible para todas las Administraciones relevantes de los países. La orientación también exige que la documentación sobre precios de transferencia más tradicional sea comunicada en una documentación específica en cada país (*Local File*), identificando las transacciones de partes relacionadas que sean relevantes, las cantidades implicadas en aquellas transacciones y el análisis de la determinación de los precios de transferencia con respecto a aquellas transacciones.

El RIS español introduce en el preámbulo la preocupación del legislador de que «en el momento actual, resulta absolutamente esencial hacerse eco de las conclusiones que se vienen adop-

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

tando en el denominado Plan de acción "BEPS" (...), y en concreto en relación con la acción 13 relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. Precisamente, en base a ello, el artículo 14 del Reglamento introduce como novedad la información país por país, que como vimos tiene su cobertura legal en la disposición final décima de la LIS y en el artículo 93 de la LGT, como instrumento indicador de la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, si bien esta información será exigible a partir de 2016, tal y como viene establecido por la propia OCDE».

V.4. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

La acción 3 del Plan BEPS que incorpora recomendaciones sobre el diseño de normas de transparencia fiscal internacional (TFI/CFC) con la pretensión de evitar los problemas que las normas de TFI plantean no solo desde la óptica del Estado de residencia sino también en relación con terceros Estados donde se obtienen por filiales situadas en territorios de baja tributación. Se prevé su finalización en septiembre de 2015.

En el marco de esta acción, el régimen de transparencia fiscal internacional o imputación de determinadas rentas obtenidas por entidades no residentes en el IS español incorpora una novedad significativa relativa al nuevo supuesto de obligatoriedad de imputación de rentas positivas obtenidas por una filial no residente. En concreto, el artículo 100 de la LIS establece que se imputarán al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente, siempre que se cumplan los requisitos de participación y tributación mínima (50% de participación en el capital y tipo de gravamen inferior al 75% del aplicable en territorio español), derivadas de la cesión o transmisión de bienes y derechos, o de la prestación de servicios, siempre que la misma no disponga de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Con respecto a lo anterior, se establece una excepción, no se llevará a cabo la imputación de rentas positivas en aquellos supuestos en los que el contribuyente acredite que dichas operaciones se efectúan con los medios materiales y personales de que dispone otra sociedad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, y con independencia de su residencia así como de la obligación de presentar cuentas anuales consolidadas[64].

---

64 Como consecuencia de la modificación introducida en IS en este régimen de transparencia fiscal internacional resulta necesario modificar el artículo 91 de la LIRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, tras la modificación operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre), incorporando así un nuevo supuesto de imputación de renta obtenida por la entidad no residente cuando no disponga de medios materiales y personales. De esta forma, los contribuyentes imputarán la renta total obtenida, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente, entendiendo por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en el IS. No obstante, como excepción no se aplicará esta disposición cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en cuyo caso habrá que imputar las rentas positivas obtenidas en el extranjero procedente de determinadas fuentes, tal 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)".

La regulación española de TFI viene empleando un criterio singular a la hora de delimitar la configuración de la «excepción comunitaria», que opera únicamente allí donde «el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales» (art. 107.15 TRLIS). El artículo 100 de la nueva LIS regula esta materia en los mismos términos, aunque se incluye como novedad una clarificación específica de la exclusión del ámbito de aplicación de la TFI a las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Directiva 2009/65/CE (UCITS UE) que estén constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea. Y la normativa de TFI que contiene la LIRPF ha sido objeto de una modificación a efectos de articular una cláusula simétrica a la recogida en la nueva LIS, de manera que todo lo antedicho es aplicable en este contexto, salvando ciertos matices[65].

Pues bien, la consecuencia práctica del precepto es que pasan a tributar en nuestro país los beneficios asociados a la explotación de propiedad industrial o intelectual perteneciente a grupos españoles pero ubicados en filiales en países de baja imposición. Por tanto, la aprobación del nuevo régimen de TFI supone un régimen fiscal preferencial diseñado para atraer los centros de investigación y desarrollo de los grupos multinacionales.

En este sentido, se vaticina que el proyecto BEPS puede traer consigo una cierta reformulación de los regímenes de TFI que, si bien se encuentra explícitamente trabajando en la acción 3, también se afecta de forma relevante por varias acciones del referido Plan BEPS. Se advierte así de que la protección de las bases imponibles elevada por el Plan BEPS, particularmente de los países en desarrollo, «puede terminar provocando la articulación de un nuevo modelo estandarizado de TFI/CFC configurado con un papel dominante en el contexto BEPS para evitar tal fenómeno de erosión de bases imponibles por la vía indirecta de reducir las posibilidades de uso de entidades intermedias situadas en jurisdicciones de baja tributación y controladas desde países que bien no han establecido una normativa de TFI o bien tal régimen se ha articulado de forma intencionadamente laxa»[66].

V.5. LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL EN EL PROYECTO DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LGT

El pasado 21 de abril, tras la aprobación en Consejo de Ministros, se remitió para su tramitación por las Cortes Generales, el Proyecto de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual contiene medidas como el reforzamiento de la figura del conflicto en aplicación de la norma, posibilitando el establecimiento de sanciones en supuestos

como hasta ahora se configuraba la transparencia fiscal internacional, aun con algunas novedades pues se incorporan más bienes susceptibles de generar rentas pasivas.

65 Calderón Carrero, J. M.: «Revisitando la Transparencia Fiscal Internacional al hilo de la sentencia del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso Olsen», *Quincena Fiscal*, n.º 1/2015, BIB 2014\4494, pág. 26.

66 *Ut supra* pág. 30.

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

iguales a otros ya calificados como abusivos por la Administración, la publicación de la lista de deudores, el reforzamiento del régimen de estimación indirecta o el desarrollo del artículo 305.5 del Código Penal, en el que se establece la posibilidad de que la Administración tributaria practique liquidación cuando haya indicios de haberse cometido delito contra la Hacienda Pública. Todas ellas son normas que inciden en el objetivo de lucha contra el fraude fiscal.

La controvertida sancionabilidad de los supuestos de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma ha sido objeto de debate desde la publicación de la LGT de 2003 y ahora retorna bajo las recomendaciones BEPS con la configuración flexible de la cláusula antielusiva general[67]. Esta nueva configuración de la cláusula general antiabuso con el fin de profundizar en la lucha contra los comportamientos más sofisticados de fraude fiscal o estructuras artificiosas puede resultar altamente litigiosa si lo que se persigue es la obtención de un ahorro fiscal mediante actos que ya han sido declarados por la Administración como de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 206 bis Proyecto LGT)[68].

---

67 Para un análisis riguroso sobre estas cuestiones *vid*. Palao Taboada, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, 2009 y García Novoa, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2004.

68 El artículo treinta y cinco del Proyecto de modificación de la LGT introduce el artículo 206 bis que tipifica la infracción en supuestos de conflicto en aplicación de la norma tributaria con la siguiente redacción:

«Artículo 206 bis. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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

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

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.
A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.
Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.
3. La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.
4. La sanción consistirá en:

a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1 a).
b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1 b).
c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1 c).
d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1 d).

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

VI. LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA EN EL MARCO DE LA FILOSOFÍA BEPS

Como ya hemos tenido ocasión de analizar, BEPS está diseñado bajo una serie de premisas muy próximas a las cláusulas antiabuso. Es cierto que tradicionalmente las cláusulas genéricas de dicho tipo son poco operativas, y generan una gran litigiosidad, al movernos en conceptos con una alta dosis de subjetividad, pues no resulta fácil la prueba de que una sociedad es instrumental o no tiene sustancia[69]. Y además, las apariencias de licitud y verosimilitud constituyen el objetivo de quien se dedica al diseño de este tipo de planificación.

La autonomía calificadora del Derecho tributario permite a las Agencias Tributarias calificar y recalificar hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito probado de eludir impuestos. La discusión doctrinal acerca de si las cláusulas nacionales antiabuso pueden ser aplicadas a los casos de abuso de los tratados ha sido tratada por la OCDE, que lo acepta con matices, y en ello incide la acción 6 del Plan BEPS. *Substance over form* constituye un principio de Derecho nacional e internacional, que aparece con distinta terminología en las distintas jurisdicciones, imponiendo límites al derecho de los contribuyentes a configurar sus negocios libremente[70].

Los mecanismos de simulación o fraude de ley (arts. 13, 15 y 16 LGT) se aplican en España, encontrándose presentes en todos los ordenamientos jurídicos como cláusulas generales antiabuso[71]. El problema de los mismos es la alta litigiosidad que generan, pues no es fácil operar con

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

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

69 Díez Picazo, L.: *Sistema de Derecho Civil*, I, *Introducción. Derecho de la persona. Autonomía privada. Persona jurídica*, Tecnos, Madrid, 2003, págs. 585 y ss., explica que las personas físicas se asocian para conseguir fines muy variados pero el ordenamiento jurídico no le reconoce a toda asociación personalidad jurídica. También cabe avanzar por la vía de la coordinación normativa internacional como propone Sanz Gómez, R.: «Las cláusulas antielusión entre coordinación y armonización fiscal. Influencia de la armonización positiva en el margen de acción de los estados miembros», en la obra colectiva dirigida por Adame Martínez, F.: *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 223 y ss.

70 Vega Borrego, F. A.: «Las medidas antilusión en la normativa interna española con proyección internacional», en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2005, págs. 755 y ss., donde se muestra sin embargo reticente a la adopción de nuevas cláusulas específicas antiabuso para combatir nuevos supuestos de elusión, por la complejidad que añaden al ordenamiento. Serán cláusulas complementarias de las generales que descarguen en buena medida a la Administración de la carga de la prueba que conllevan estas. Su compatibilidad con los CDI habría que verificarla caso por caso.

71 Y en la Directiva 2015/121/UE, para neutralizar esquemas de negocio que solo buscan una ventaja fiscal, sin responder a razones comerciales válidas que reflejen una actividad económica legítima. A favor de la compatibilidad de normas genéricas y específicas antiabuso, sean de derecho interno o internacional, Carmona Fernández, N.: «Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición», en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2005, págs. 781 y ss. A su juicio, la normativa interna española en materia de entidades en régimen de atri-

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

automatismos en el marco de litigios sobre fiscalidad internacional. Por ello, es preciso avanzar en la implantación de cláusulas antiabuso específicas, claras, contundentes, que produzcan una lucha eficaz contra la planificación fiscal agresiva. Mecanismos en los que hay que seguir profundizando al objeto de mejorar su aplicación efectiva y su adaptación a los nuevos esquemas abusivos que puedan surgir para evitarlos[72].

Llegados a este punto, lo primero que habría que plantearse es qué es la planificación fiscal agresiva, para saber dónde comienza la legítima planificación tendente a cumplir con las obligaciones tributarias de la manera menos onerosa posible, previendo de antemano la selección de las opciones económicas más convenientes dentro de las legítimas. Es evidente que no es fácil trazar la frontera entre la una y la otra, siendo estas cuestiones de carácter subjetivo y circunstancial[73].

Por otra parte, no puede perderse de vista la dificultad de acometer cualquier planificación fiscal, agresiva o no agresiva, a la vista de los cambios constantes que soporta la normativa reguladora de los sistemas tributarios modernos, que ofrecen hoy opciones ayer inexistentes, y viceversa. La falta de estabilidad normativa dificulta cualquier planificación a medio plazo, y hace incierta incluso la planificación a corto, para un periodo impositivo. Más que de planificación fiscal, que en un entorno de normas cambiantes no es fácil de acometer, lo que ha proliferado y se encuentra en la base del Plan de Acción BEPS son los intentos de traslación de beneficios a jurisdicciones fiscales más ventajosas. La llamada planificación fiscal agresiva es una expresión que ha hecho fortuna para describir el catálogo de estrategias de huida al que los ordenamientos tributarios deben responder en la línea de la definición de cláusulas antiabuso genéricas y específicas, que sometan en el estado de residencia la renta que se traslada mediante esas estrategias de planificación fiscal agresiva[74].

---

bución de rentas acoge –y muchas facetas amplía– la filosofía OCDE desconocedora del estatus de sociedad para las sociedades de personas –*partnerships*–. Aclara la operatividad de la cláusula de beneficiario efectivo como neutralizadora de la utilización de sujetos interpuestos para la percepción de rentas que pretenden acogerse indebidamente a las ventajas de los CDI.

72 Cfr. Lucas Durán, M.: «La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas antielusivas previstas en las LGT», en la obra colectiva dirigida por Merino Jara, I.: *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Bosch, Barcelona, 2014, págs. 35 y ss.

73 El análisis del catálogo de prácticas de planificación fiscal agresiva o ilegítima al que se refiere el Plan de Control Tributario 2015 de la Agencia Tributaria Española es inabordable en estas páginas. Algunas han tenido respuesta normativa: no deducibilidad de gastos financieros derivados de préstamos entre empresas de un mismo grupo para la adquisición de participaciones en entidades del propio grupo, cuestión en la que incide la acción 4 del Plan BEPS; no deducción de determinados deterioros de valor de participaciones en el capital social de entidades así como de determinadas pérdidas de establecimientos permanentes.

74 La acción 3 del Plan BEPS de reforzamiento de las reglas sobre las entidades financieras controladas quiere transparentar las rentas de sociedades intermediarias, para lo cual puede ser preciso modificar algunos CDI. Y la acción 5 trata de poner coto a los regímenes preferenciales dañinos, que no pueden escudarse en la soberanía fiscal del país para establecer tipos nulas o muy bajas, incluso negociadas con los interesados, con generosas excepciones a su propia aplicación, siempre opaca.

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

Las cláusulas específicas antiabuso son compatibles con las cláusulas genéricas antiabuso, ya sean unas y otras nacionales o internacionales, pues todas tienen el fin de combatir el fraude de ley/conflicto en la aplicación de la norma y la simulación[75]. Cláusulas específicas antibuso que tienen historia y recorrido en materia de precios de transferencia, a los que se refiere las acciones 8 a 13 del Plan BEPS[76]: siguiendo la técnica americana de obligar a los contribuyentes a declarar los esquemas de planificación fiscal agresiva que están utilizando, se trata «de emprender acciones antes de haber reunido los datos relativos a su eventual necesidad»[77].

La preocupación por el incremento de litigiosidad que puede generar conferir a las Administraciones tributarias nuevos y potenciados poderes de calificación trae un riesgo innegable de litigiosidad. Asimismo, este aumento de conflictividad fiscal se observa por la propia influencia indirecta que el Plan de Acción BEPS ejerce sobre la Administración tributaria, argumentos de dicho plan que son utilizados en los procedimientos inspectores que se inician en la actualidad aunque respondan a ejercicios fiscales previos a BEPS. Es cierto que se trata de un riesgo que hay que correr al adoptar nuevas normas para perseguir distintas modalidades de fraude. La propia OCDE es consciente de ello y propone el arbitraje en la acción 14 del Plan BEPS, y entretanto, que se mejore el procedimiento amistoso de resolución de conflictos habitualmente previsto en los CDI[78].

---

75 La acción 7 del Plan BEPS incide en la práctica reciente de reemplazar el papel de distribuidor por el papel de comisionista que no revela la identidad ni la sede del comitente evitando el estatus de establecimiento permanente. Y en la práctica de fragmentar actividades en el interior de una empresa y entre empresas del grupo para minimizar su duración. La acción 7 quiere reconducir el uso de intangibles para deslocalizar beneficios, y que estos sean gravados en el lugar en el que se producen. García Berro, F.: «Anotaciones sobre el principio de prohibición de abuso en la jurisprudencia reciente del TJUE», en la obra colectiva dirigida por Adame Martínez, F.: *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 205 y ss., sostiene que pueden sancionarse las prácticas abusivas cuando pueda llegarse a la conclusión de que integran el tipo objetivo de infracción, posición que compartimos.

76 El Plan de Control Tributario 2015 de la Agencia Tributaria Española anuncia que vigilará, en materia de precios de transferencia, las operaciones de reestructuración empresarial complejas, los servicios intragrupo prestados o recibidos y operaciones sobre intangibles relevantes. Se analizará especialmente la correcta aplicación del método del margen neto transaccional en determinados sectores. Continuarán desarrollándose actuaciones de instrucción y resolución de acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas y entidades vinculadas, como instrumento de prevención del fraude, aumento de la seguridad jurídica y reducción de la litigiosidad futura. Cfr. Raventós Calvo, S.: «La reestructuración empresarial como instrumento de planificación fiscal internacional», en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2005, págs. 1.171 y ss.

77 Así Malherbe, J.; Tello, C. P. y Grau Ruiz, A.: *La revolución fiscal de 2014*, *FATCA, BEPS y OVDP*, Serie Monografías Tributarias, Centro de Investigaciones en Tributación, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, pág. 179. Las acciones 8 a 13 del Plan BEPS se detienen en las diversas modalidades de toreo que practican las multinacionales, encuadrables en el mundo de los precios de transferencia, a las que la OCDE quiere poner coto: informes país por país junto al informe global del grupo, todos ellos en inglés, lo que provoca las ironías de los autores citados –pág. 182–. Todas las medidas del plan BEPS van a incrementar la litigiosidad, según acerva crítica que enarbolan sin piedad en las págs. 182-9, con planteamientos asumibles por abogados defensores de las multinacionales.

78 Cfr. Serrano Antón, F.: «La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional», en la obra colectiva por él dirigida *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2005, págs. 949 y ss.,

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

VII. EL PAPEL DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA EN LA APLICACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS

El Tribunal Supremo (TS) ha tenido ya oportunidad de referirse al Plan de Acción BEPS en tres recientes sentencias, demostrando así su porosidad a la aceptación de los postulados asumidos por BEPS en la lucha contra el fraude fiscal. Las Sentencias son dos de la misma fecha 9 de febrero de 2015 [rec. núm. 3971/2013 (NFJ057489) y núm. 188/2014 (NFJ057488)] y la tercera del día 12 de febrero de 2015 (rec. núm. 184/2014).

Las dos primeras se refieren a una operación de *Leverage Buy Out* consistente, a juicio del TS, en una matriz holandesa que a través de un préstamo concedido a la filial española para financiar la compra de participaciones, erosionó su base imponible, incrementando su pasivo, al mismo tiempo que trasladaba los intereses y los beneficios a otro país de baja, o en este caso nula tributación, sin concurrir al parecer otra razón económica o empresarial que lo justificara. Es decir, se trataba de la deducibilidad de los gastos financieros soportados por la mercantil GEPESA en 2001 y 2002 –asuntos separados–, como consecuencia de la financiación de la adquisición de las acciones representativas del 70% del capital de la entidad vinculada holandesa GE ENERGY EUROPE, a su matriz holandesa GE INTERNACIONAL BENELUX BV. El TS considera que esta operación se realiza en abuso de derecho, ya que detrás de la operación de financiación y compraventa de las acciones de GEEE no existe ningún motivo económico válido que justifique el préstamo y la adquisición de las acciones por parte de GEPESA. En este punto, es cuando nuestro Alto Tribunal señala que «bajo el prisma de la existencia de una razón imperiosa de interés general, la práctica que detecta y corrige la Administración tributaria constituye en la actualidad una de las mayores preocupaciones en el seno de la OCDE, reflejada en el BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) *Action Plan*, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, habiéndolo reconocido también el legislador español ante el nuevo tratamiento de la deducción de los gastos financieros en los grupos de sociedades dado por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo»[79].

La tercera Sentencia del TS fue dictada con fecha 12 de febrero de 2015 (rec. núm. 184/2014) en una operación muy similar a las anteriores. La operación consistió en la concesión de un préstamo por la entidad MANN HUMMEL FINANCE UK Ltd., residente en el Reino Unido a MANN HUMMEL IBÉRICA, SA para la adquisición del 99,9% del capital de la sociedad MANN HUMMEL BRASIL y del 97,4% del capital de la sociedad MANN HUMMEL ARGENTINA. El TS consideró no deducibles los gastos financieros derivados de los pasivos contraídos por MH Ibérica, ya que se trataba de una operación de financiación y compraventa de las acciones de MHBR y

propone que se corrijan las deficiencias del procedimiento amistoso, en el que no existe obligación de alcanzar una solución, no queda garantizada la eliminación de la doble imposición, dura excesivamente el procedimiento, el contribuyente no es parte, no se publican los criterios y hay problemas de ejecución de los acuerdos, razones todas por las que buena parte de la doctrina se inclina por el arbitraje obligatorio.

79 Fundamento jurídico séptimo de la STS de 9 de febrero de 2015, rec. núm. 3971/2013 (NFJ057489) y fundamento jurídico sexto de la STS de 9 de febrero de 2015, rec. núm. 188/2014 (NFJ057488).

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

MHAR en la que no existía ningún motivo económico válido que justificase el préstamo y la adquisición de las acciones por parte de MHES. Además el TS indicaba que de acuerdo a la legislación fiscal del Reino Unido, existía un incentivo fiscal denominado *group relief*, por lo que no se tributó efectivamente por dichos ingresos, al compensarse los resultados positivos de la prestamista con los negativos de otra sociedad. Aparte del ahorro fiscal puesto de manifiesto, el TS insistió en la propia deducción de los gastos financieros que se había generado. Estas razones le llevan al TS de nuevo a manifestarse de idéntica manera a como lo hizo en las sentencias citadas más arriba en relación con BEPS, señalando que lo que buscó y provocó la matriz alemana a través de préstamo concedido a la filial española para financiar la compra de participaciones «fue erosionar su base imponible, incrementando su pasivo, al mismo tiempo que trasladaba los intereses y los beneficios a otro país de baja tributación, sin otra razón económica o empresarial que los justificara».

Las distintas menciones al Plan de Acción BEPS suponen una información suplementaria al *iter* argumental del TS, porque con la aplicación de la normativa vigente relativa al abuso de derecho prevista en la LGT, se llegaba a la misma conclusión, si bien no muy aceptada por un sector doctrinal que defiende la inclusión de las normas antiabuso generales internas en un CDI, si quiere aplicarse en un contexto internacional, en ausencia de norma internacional antiabuso.

Debe tenerse en cuenta además que los asuntos que se analizaban en las sentencias expuestas datan de los ejercicios 2001, 2002 para GEPESA y 2004 para MANN HUMMEL, periodos en los que el Plan de Acción BEPS ni siquiera estaba previsto por la OCDE, por lo que no era posible exigir una conducta acorde al mismo a las mercantiles involucradas. Asimismo, siguiendo las consideraciones expuestas en otro apartado de este trabajo, el Plan de Acción BEPS en tanto en cuanto no esté concluido su convenio o instrumento multilateral para la aplicación, su impacto es meramente informativo, salvo que nuestro legislador demuestre una vez más su permeabilidad hacia BEPS, en su tarea normativa.

En conclusión, aunque las operaciones objeto de las sentencias mencionadas son examinadas bajo el prisma de la existencia de una razón imperiosa de interés general y bajo el prisma del abuso del derecho separadamente, se enfatiza, en cuanto a la razón imperiosa de interés general, que «lo que buscó y provocó la matriz holandesa [alemana] a través del préstamo concedido a la filial española para financiar la compra de participaciones fue erosionar su base imponible, incrementando su pasivo, al mismo tiempo que trasladaba los intereses y los beneficios a otro país de [baja], o en este caso nula tributación, sin otra razón económica o empresarial que lo justificara», y en las tres se sostiene, en cuanto al abuso del derecho, que «por todas las razones apuntadas por la Sala de instancia en la sentencia recurrida», que «la operación enjuiciada [...] carecía de una auténtica sustancia económica, siendo la finalidad fiscal la única destacable».

Las alusiones al proyecto BEPS, a la deducción de los gastos financieros en los grupos de sociedades, conforme al Real Decreto-Ley 12/2012, y a la recomendación emitida por la Comisión Europea sobre planificación fiscal agresiva parece que son argumentos de apoyo del fallo de las sentencias, pero sin duda demuestran una porosidad del Alto Tribunal por la filosofía inherente en el Plan de Acción BEPS.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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

NUEVO MARCO DEL GOBIERNO FISCAL DE LAS EMPRESAS COTIZADAS

Santiago Barrenechea

Socio responsable Tax Reporting & Strategy.
PwC Tax & Legal Services

Francisco González Fernández-Mellado

Director Tax Reporting & Strategy.
PwC Tax & Legal Services

Extracto

La Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, ha reconfigurado el estatuto jurídico del administrador y el funcionamiento del consejo de administración estableciendo un listado de facultades indelegables en relación con el ámbito fiscal, lo que ha supuesto la incorporación a la normativa positiva de la mayor parte de los estándares internacionales que en materia de gobierno fiscal estaban recogidos en recomendaciones de buen gobierno corporativo.

Las empresas cotizadas españolas deben adecuarse al nuevo entorno normativo mediante la formalización, revisión y actualización de sus estrategias fiscales y políticas de gestión del riesgo fiscal, así como el marco global de control de riesgos fiscales, a efectos de cumplir con los nuevos requerimientos de la Ley de Sociedades de Capital.

La nueva regulación puede considerarse como marco de referencia por aquellas compañías no cotizadas que quieran ser consideradas como mejores prácticas en lo relativo al gobierno fiscal corporativo, teniendo en cuenta la relevancia en el contexto actual del factor reputacional asociado a los asuntos fiscales.

Palabras claves: fiscal, estrategia, riesgos y gobierno corporativo.

Fecha de entrada: 22-07-2015 / Fecha de aceptación: 14-09-2015 / Fecha de revisión: 29-09-2015

"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)".

NEW TAX GOVERNANCE FRAMEWORK IN SPAIN

Santiago Barrenechea

Francisco González Fernández-Mellado

Abstract

Law 31/2014, December, 3rd, which modifies the Corporate Act for the improvement of corporate governance, has reshaped the legal status of Directors establishing a list of the non-delegable powers of the Board of Directors of Spanish listed companies regarding tax matters, incorporating to law the majority of international standards on tax governance which were collected on good corporate governance recommendations.

Spanish listed companies must adapt to the new regulatory environment by formalizing, reviewing and updating their tax strategy and tax risk management policies as well as the overall framework of tax risk management, in order to meet the new requirements of Spanish Corporate Act.

The new regulation can be considered as a framework for those unlisted companies that want to be considered as best practices in terms of corporate tax governance, considering the actual relevance of the reputational factor associated with tax matters.

Keywords: tax, strategy, risks and corporate governance.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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. El buen gobierno empresarial como marco de referencia
   - 2.1. Recomendaciones de la OCDE para empresas multinacionales
   - 2.2. Código de buenas prácticas tributarias
   - 2.3. Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas
   - 2.4. Metodología COSO como estándar para la gestión de riesgos
3. El plan BEPS como marco de referencia
4. Estrategia fiscal
5. Políticas de gestión y control de los riesgos fiscales
   - 5.1. Riesgos fiscales genéricos
   - 5.2. Riesgos fiscales específicos
6. Paraísos fiscales y entidades de propósito especial
7. 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

La Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (LSC) para la mejora del gobierno corporativo, ha reconfigurado el estatuto jurídico del administrador y el funcionamiento del consejo de administración estableciendo un listado de facultades indelegables que, en el caso de sociedades cotizadas, tiene un contenido propio.

Entre estas facultades indelegables para las sociedades cotizadas se han incluido una serie de obligaciones específicamente asociadas al control y supervisión de la gestión fiscal de la compañía, que son las siguientes:

- La determinación de las políticas de control y gestión de *los riesgos fiscales*.
- La aprobación de inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características tengan *un especial riesgo fiscal*.
- La aprobación de la creación o adquisición de participaciones *en entidades de propósito especial* o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración *de paraísos fiscales*.
- La aprobación de cualquier transacción análoga que por su complejidad pudiera *menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo*.
- La determinación de *la estrategia fiscal* de la compañía.

Se prevé igualmente que será la comisión de auditoría quien tendrá la función de supervisar la eficacia de los sistemas de control de riesgos fiscales.

El propósito del presente trabajo es desarrollar el contenido específico de las obligaciones que esta ley impone a los administradores de empresas cotizadas en relación con la gestión tributaria empresarial o, tal como la hemos denominado, su gobierno fiscal.

El marco jurídico de esta facultad indelegable de control y supervisión se integra dentro del deber de diligencia exigible a los administradores sociales, según el cual han de desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario. La reforma de la ley ha añadido requisitos adicionales respecto a este deber que son los siguientes:

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

- Deberá tenerse en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de los administradores.
- Los administradores deberán tener la dedicación adecuada y adoptar las medidas necesarias para la buena dirección y control de la sociedad.
- Tendrán el derecho y el deber de recabar de la sociedad la información adecuada y necesaria que les sirva para cumplir con sus obligaciones.

Esta misma ley incorpora, también y por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, la llamada regla del juicio empresarial (*business judgement rule*) acuñada por los tribunales norteamericanos. En relación con la responsabilidad de los administradores respecto de las facultades enmarcadas en el ámbito de estrategia y de negocio sujetas a la discrecionalidad empresarial, el nuevo artículo 226 de la LSC establece que «el estándar de un ordenado empresario se entenderá cumplido cuando el administrador haya actuado de **buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado**». En definitiva serán estos elementos los que determinarán si ha existido o no la diligencia debida en el control y supervisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias en aquellos supuestos en los que se materialice un riesgo de naturaleza tributaria.

Este nuevo marco de obligaciones indelegables en materia de control y supervisión de la gestión fiscal empresarial es distinto, aunque complementario, del marco jurídico que define, en nuestro país, la responsabilidad administrativa o penal de los administradores por los posibles incumplimientos de las obligaciones tributarias de las empresas que administran. El ámbito específico de responsabilidad que la Ley 31/2014 impone a los administradores en relación con las obligaciones tributarias es el que tiene que ver con su función de gestión del interés social de la compañía, siendo los accionistas, y los distintos grupos de interés, quienes pudieran, en su caso, cuestionar su efectiva gestión.

El factor común de esta responsabilidad con la que se deriva de las responsabilidades que las leyes administrativas y penales establecen para los administradores en relación con el incumplimiento de las obligaciones tributarias de las empresas, tiene que ver con la delimitación de la diligencia debida por parte de los administradores, por cuanto el derecho tributario y penal descansan en el derecho societario para examinar la misma. Así, la existencia o no de un adecuado proceso de control y supervisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias será el que básicamente determine la responsabilidad de los administradores en los tres ámbitos expuestos.

Definido el marco jurídico que regula el actuar de los administradores en el desarrollo de las obligaciones de supervisión y control de la gestión tributaria de la empresa, conviene precisar cuál es el alcance objetivo de las obligaciones tributarias a las que están sujetas las compañías tanto desde una perspectiva material como desde su perspectiva espacial.

La responsabilidad tributaria que asume cualquier compañía se refiere a los tres siguientes aspectos materiales:

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

- Satisfacción de los tributos propios y soportados.
- Satisfacción de los tributos retenidos y pagados por cuenta de terceros.
- Cumplimiento de las obligaciones de información tributaria.

Desde su perspectiva espacial las obligaciones tributarias han de cumplirse en todas las jurisdicciones donde la compañía opere.

En definitiva, el marco objetivo de las obligaciones de control y supervisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias exigible a los administradores de la sociedad cotizada alcanza a todos los tributos y a todos los territorios donde la sociedad ejerza su actividad.

En cuanto a cómo debe influir la nueva regulación en las compañías no cotizadas, Jesús Gascón[1] acertadamente plantea que debería operar como marco de referencia para otras empresas que quieran reforzar su gobierno corporativo y minimizar sus riesgos fiscales, así como las potenciales consecuencias reputacionales asociadas.

Finalmente consideramos relevante señalar que de acuerdo con lo previsto en la ley, los riesgos fiscales han de ser incardinados y gestionados como parte de los riesgos empresariales. Sin perjuicio de lo que más adelante se desarrollará en relación con la definición y clasificación de los riesgos fiscales consideramos que cuando la ley se refiere a este concepto lo está haciendo en el entendimiento de que el cumplimiento de las obligaciones tributarias exige un proceso de gestión de riesgos propio. Los elementos básicos que conforman la naturaleza específica de este riesgo son los siguientes. En primer lugar, las empresas han de estimar y aplicar autónomamente, con base en su mejor juicio, cual es la normativa aplicable. En segundo lugar, esta estimación está sometida a verificaciones posteriores externas que no solo pueden contradecir la estimación hecha por la compañía sino que además pueden dilatarse significativamente en el tiempo. Por tanto, los factores de complejidad asociados a la toma de las decisiones de aplicación de las normas tributarias como la pendencia en la procedencia de dicha decisión, dotan a esta materia de un factor de incertidumbre que dada su relevancia económica justifican plenamente su inclusión dentro de los riesgos económicos empresariales.

2. EL BUEN GOBIERNO EMPRESARIAL COMO MARCO DE REFERENCIA

Tal como señala expresamente la exposición de motivos de la LSC, esta norma se basa en las recomendaciones que, sobre gobierno corporativo, se han venido promoviendo tanto en nuestro país como internacionalmente y supone un tránsito del ámbito de las recomendaciones de carácter no vinculante a medidas de carácter imperativo. Por lo tanto, al objeto de lograr el propósito

[1] *http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2014_19.pdf*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 descifrar el contenido específico de las obligaciones impuestas por la ley, es necesario tomar en consideración las referencias más pertinentes en materia del llamado buen gobierno empresarial y dentro de estas las que específicamente se refieren a la gestión de los asuntos fiscales.

En este punto nos centraremos por tanto en aquellos códigos de referencia que abordan específicamente el buen gobierno tributario.

2.1. RECOMENDACIONES DE LA OCDE PARA EMPRESAS MULTINACIONALES[2]

Las recomendaciones realizadas en esta materia a lo largo de los últimos años por diversos organismos internacionales cabe sintetizarlas en los trabajos realizados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Así, en el año 2006 el Foro de la OCDE sobre Administración tributaria aprobó la declaración de Seúl en virtud de la cual se identifican diversos campos de actuación entre los que se encuentran:

> «[...] Fomentar, por parte de la alta dirección de grandes empresas (por ejemplo, consejeros delegados y Consejos de Administración) mayor interés y responsabilidad, en sus estrategias fiscales.
>
> [...] (iii) Ampliar las Directrices sobre Buen Gobierno Corporativo para otorgar mayor atención a la relación entre tributos y el concepto de buen gobierno».

En este mismo sentido, la OCDE establece en su Comunicado de Ciudad del Cabo (enero de 2008):

> «[...] También hemos analizado el trabajo en curso para explorar las opciones para la aplicación de los principios de gobierno corporativo de la OCDE al área fiscal y continuaremos compartiendo experiencias y manteniendo el diálogo con los Consejos de las compañías cotizadas en relación con el enfoque de gestión de riesgos fiscales».

Asimismo, la OCDE en su nota informativa sobre Gobierno Corporativo y Gestión del Riesgo Fiscal[3] (julio 2009) recoge y desarrolla las experiencias de tres países (Australia, Canadá y Chile) en relación con la promoción del buen gobierno corporativo y desarrollando enfoques para la gestión de los riesgos fiscales. La conclusión de dicho análisis sugiere que hay un número de

---

2 OECD, *Guidelines for Multinational Enterprises* (2011).

3 Information Note General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management (julio 2009) *http://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf*

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

beneficios comunes, retos y consideraciones sobre buenas prácticas como denominador común en dichos países a pesar de las diferencias regulatorias entre los mismos.

Finalmente, es en el año 2011 con la publicación del documento ***Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*** donde se entra en cierto detalle en esta materia. El documento de la OCDE dedica su capítulo XI a la tributación (*taxation*) estableciendo los siguientes principios:

2.1.1. Interpretación de las normas tributarias atendiendo a la letra y al espíritu de la norma

> «Es importante que las empresas contribuyan a las finanzas públicas pagando en plazo sus obligaciones tributarias. En particular las empresas han de cumplir tanto con la letra como con el espíritu de la normativa tributaria de los países donde opera. Cumplir con el espíritu de las leyes significa descifrar y aplicar la intención de las leyes. Esto no exige que una empresa pague por encima de lo que la ley le exige de acuerdo con estos criterios interpretativos».

En el caso de compañías sujetas a derecho español este principio coincide con lo establecido en nuestro ordenamiento tributario para la aplicación de las normas tributarias [Ley General Tributaria (LGT), Código Civil]. En los comentarios siguientes se destaca que las compañías cumplen con el espíritu de las normas en tanto que adopten todas las medidas razonables para determinar su intención. Asimismo se señala la consistencia de la tributación con los efectos económicos subyacentes (*underlaying economic consequences*) de las operaciones como criterio interpretativo de referencia. Es de destacar, también, la mención al exceso de tributación como un resultado no exigible de la aplicación correcta de las leyes tributarias. Esta mención destaca, en definitiva, que el interés social de cualquier compañía asociado a la gestión de lo tributario descansa en el pago preciso de los tributos debidos, pudiendo constituir, en su caso, el defecto o el exceso de la contribución tributaria un incumplimiento de la diligencia debida en esta materia por parte de los responsables de gestionar dicha contribución.

2.1.2. Transparencia y cooperación con las autoridades fiscales

> «El cumplimiento de las obligaciones tributarias incluye las medidas destinadas al suministro en plazo a las autoridades tributarias la información que es relevante o requerida con el propósito de la correcta determinación de los impuestos que correspondan a las operaciones realizadas y de acuerdo con el principio de precio de mercado arm's length principle aplicable a los precios de transferencia».

La obligación de información por parte de las empresas sujetas al derecho español se encuentra recogida en nuestro ordenamiento tributario (art. 93 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)".

Por otro lado, los comentarios establecen que la colaboración en el suministro de información por parte de las empresas se encuentra limitada a aquella información que sea relevante para que las autoridades fiscales puedan hacer cumplir las leyes tributarias correspondientes.

Para entender el origen del concepto de relación cooperativa, debemos remontarnos al año 2002 cuando la OCDE creó el Foro de la Administración Tributaria (FTA, por sus iniciales en inglés) cuyos objetivos principales son facilitar la identificación y discusión de tendencias globales así como el desarrollo de nuevas ideas para reforzar la administración de los tributos.

En mayo de 2013, la OCDE sobre la base del informe relativo a la Cooperación Reforzada realizado en 2008, publicó el informe «Cumplimiento Cooperativo: Un marco, desde la Relación Reforzada al Cumplimiento Cooperativo» (el informe de CC).

El informe de CC resume las experiencias de los primeros años de CC en distintos países y está basado en encuestas realizadas a 21 países miembros del FTA. Las conclusiones del informe confirman que los cinco requisitos principales que deben concurrir en el marco del CC son los siguientes:

- Conocimiento empresarial.
- Imparcialidad.
- Proporcionalidad.
- Actitud abierta a la transparencia mediante el desglose de información.
- Capacidad de respuesta.

La imparcialidad y la capacidad de respuesta son identificadas como elementos esenciales para las Administraciones tributarias, y la actitud abierta y transparente son elementos esenciales por parte de los obligados tributarios que en ocasiones implicará ir más allá de lo establecido por la ley.

Aparte de la experiencia española alrededor del CC que comentamos más adelante en el epígrafe 2.2 del presente documento, conviene repasar algunas de las iniciativas más representativas en el entorno de la OCDE[4]:

- **Australia** ha sido siempre un referente en el establecimiento de soluciones innovadoras para el cumplimiento fiscal, la gestión de los riesgos fiscales, la minimización de riesgos para las autoridades fiscales, etc.
- En la actualidad, el CC se centra en el denominado «Annual Compliance Arrangement» (ACA) que fue formalmente introducido en 2008. Si bien el éxito de la medida ha sido limitado hasta la fecha (alrededor de cinco acuerdos concluidos), la

[4] Van der Enden, E. y Bronzewska, K.: *The Concept of Cooperative Compliance* (Bulletin for International Taxation, 2014 (volumen 68), n.º 10.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 del anexo sobre «posiciones notificables» (*reportable positions*) desde el año 2013 hace prever un incremento de esta iniciativa en los próximos años.

El ACA es un procedimiento administrativo para gestionar las obligaciones de cumplimiento en un entorno abierto y transparente que está disponible para todos aquellos contribuyentes identificados como clave en el proceso de valoración del riesgo por parte de las autoridades fiscales. Su alcance comprende el impuesto sobre sociedades, imposición indirecta, impuestos especiales y asociados al empleo.

- **Países Bajos** fue unos de los primeros países que apostó por el CC a través de la introducción del denominado «Monitorización Horizontal» (*Horizontal Monitoring*) en el año 2005. El sistema se basa en la confianza mutua, la transparencia y el entendimiento en el que los contribuyentes que participen requieren un marco de control fiscal robusto. Actualmente, la gran mayoría de los grandes contribuyentes en los Países Bajos forman parte del programa, así como también muchos otros grupos empresariales.

  En cuanto al funcionamiento del programa, el mismo ha sido revisado por la Administración tributaria holandesa, y los principales puntos de atención han sido la medición del desempeño del programa y, por otro lado, la falta de claridad en la definición del concepto de marco de control fiscal.

- **Estados Unidos** adoptó en 2005 el programa piloto «Procedimiento de Validación de Cumplimiento» (CAP, por sus siglas en inglés) que en 2011 fue adoptado como permanente. El proceso se divide en tres fases: Fase Pre-CAP, Fase CAP y Fase de Mantenimiento del Cumplimiento. El proceso orientado a grandes contribuyentes se articula a través de la firma de un Memorando de Entendimiento (MOU, por sus iniciales en inglés) y tiene por fin abandonar el enfoque tradicional de revisión *ex post* a la declaración a un enfoque *ex ante* en el que las cuestiones son resueltas entre ambas partes antes de la presentación de la declaración.

  Como en el caso de los Países Bajos, existen dificultades para evaluar la eficiencia del programa, pero las autoridades fiscales en Estados Unidos han informado sobre el hecho de que el proceso de comprobación CAP consume más horas que el proceso de inspección tradicional, si bien se recomienda el diseño e implantación de un modelo de evaluación para medir costes y beneficios.

Procede, por tanto, concluir que hay países relevantes de nuestro entorno que están tomando medidas decididas para avanzar en la implantación de sistemas de CC con distintos enfoques, niveles de intensidad y resultados.

El CC es un planteamiento complejo que requiere no solo cambios importantes en los recursos materiales y humanos por parte de las empresas, las Administraciones públicas y las firmas de servicios profesionales en el ámbito tributario, sino también y sobre todo requiere un cambio cultural en el enfoque de las relaciones entre los distintos agentes involucrados, pasando de la tradicional desconfianza entre los mismos a un entorno de confianza mutua sostenida por un marco de actuación que ofrezca incentivos para todas las partes.

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

Es preciso apuntar que las obligaciones que introduce la LSC alrededor del gobierno fiscal incumben solo a las empresas, que deben adaptar sus sistemas de control fiscal al estándar que representa el CC en términos de identificación y gestión de riesgos fiscales mediante los adecuados procesos y controles, la adecuada segregación de funciones y toma de decisiones, todo ello de acuerdo con las políticas y la estrategia aprobada por el consejo de administración, como se analiza en el presente documento.

Por tanto, desde la perspectiva del CC estas nuevas obligaciones para las empresas cotizadas no encuentran actualmente una contrapartida que suponga un incentivo para que las mismas aborden esta obligación como una oportunidad para la mejora de las relaciones con la Administración tributaria en nuestro país.

A este respecto, la modificación de la LGT, recientemente aprobada publicada en el Boletín Oficial del Estado y que entrará en vigor el día 12 de octubre[5], contiene una medida que apunta en la buena dirección. La modificación de la redacción actual del artículo 92.2 introduce una mención específica al cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

Debe precisarse que el artículo 92 se refiere a «colaboración social» y su apartado 1 establece que «los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen».

Así, la nueva redacción del apartado 2 establece:

> «2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal».

Consideramos que esta medida, recientemente aprobada, coadyuva a posibles desarrollos en el ámbito del cumplimiento cooperativo en el seno del Foro de Grandes Empresas promovido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y el Código de Buenas Prácticas Tributarias referido en la epígrafe 2.2 del presente documento.

2.1.3. Responsabilidad del consejo de administración sobre la gestión de los riesgos fiscales

> «Las empresas deben tratar la gestión fiscal y la aplicación de los tributos como elementos importantes dentro de la gestión y supervisión general de riesgos. En con-

[5] *http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&tn=1&vd=&p=20150922&acc=Elegir*

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

creto los consejos de administración deben adoptar estrategias de gestión que permitan identificar y evaluar los aspectos financieros, regulatorios y reputacionales de los riesgos fiscales».

Para dar cumplimiento a este deber por parte de los consejos, los comentarios inciden no solo en la determinación proactiva de los principios orientativos de la política fiscal, sino en el establecimiento de marcos de control interno en la gestión de los asuntos fiscales que aseguren que las decisiones en materia fiscal son consistentes con la visión del consejo de administración.

Establecen los comentarios que el compromiso de las compañías con la cooperación, la transparencia y el cumplimiento tributario deben estar reflejados en políticas y estructuras de gestión de riesgos y esto asume que lo es en tanto que la incorporación de la gestión de los riesgos fiscales en las políticas generales de gestión de riesgos le ha de permitir a la compañía evitar riesgos financieros, regulatorios y reputacionales.

2.1.4. Los precios de transferencia como aspecto relevante en materia de fiscalidad y responsabilidad corporativa

Otra cuestión relevante desde el punto de vista del comportamiento responsable de las empresas en el ámbito fiscal son los precios de transferencia. La espectacular expansión de los intercambios mundiales y de las inversiones directas transnacionales (y el destacado papel que desempeñan las empresas multinacionales en estos intercambios e inversiones) supone que los precios de transferencia tienden a ser actualmente un factor determinante esencial de las obligaciones fiscales de los miembros de un grupo multinacional. Se subraya en el texto de las directrices que suele ser difícil, tanto para las empresas multinacionales como para las administraciones fiscales, establecer si los precios de transferencia respetan el principio de plena competencia.

Ya en 2011 se apuntaba la importancia esencial de los precios de transferencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia del impuesto sobre beneficios de las entidades pertenecientes a grupos multinacionales, principalmente porque la determinación de los precios de transferencia influye de forma sustancial en la división de la base imponible entre los distintos países en los que opera una compañía multinacional.

2.2. CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

Con origen en las recomendaciones realizadas por la OCDE en las, ya mencionadas, conferencias de Seúl (2006) y Ciudad el Cabo (2008), la Administración tributaria española promovió en 2009 el llamado Foro de las Grandes empresas con el propósito de impulsar una relación cooperativa entre grandes empresas y la Administración tributaria. Uno de los resultados de este foro es el llamado código de buenas prácticas tributarias (CBPT) de julio 2010 al cual están adheridas 82 empresas españolas.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 introducción del código se señala que «(…) la adecuada gestión de los riesgos inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas demanda una mayor cooperación recíproca con la administración tributaria». De esta forma el código estructura las buenas prácticas fiscales en tres grupos que son:

- Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial.
- Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la agencia tributaria.
- Reducción de la litigiosidad y evitación de los conflictos.

Dentro de las buenas prácticas que corresponden a las empresas se incluyen las siguientes:

- «La **reducción de riesgos fiscales** significativos y la **prevención** de aquellas conductas que puedan generarlos».
- «La evitación de la utilización de **estructuras de carácter opaco** con finalidades tributarias». En este punto se definen estas estructuras como «aquellas en las que mediante la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades fiscales, estén diseñadas con el propósito de impedir el conocimiento por parte de la Agencia Tributaria, del responsable final de las actividades o el titular último de los bienes o derechos implicados».
- La colaboración en la detección y solución de «prácticas fiscales fraudulentas».
- El consejo de administración ha de estar informado de las políticas fiscales aplicadas por la compañía antes de la presentación de las cuentas anuales y de la presentación del impuesto sobre sociedades.
- Las operaciones que deban someterse a aprobación por parte del consejo de administración deberán incluir información sobre las consecuencias fiscales de las mismas.

En este sentido, hasta ahora la suscripción al código de buenas prácticas únicamente suponía un factor a tener en consideración por la Administración en eventuales procedimientos sancionadores futuros, tal y como se refleja en el propio código.

No obstante, según lo indicado por Jesús Gascón[6], no es descartable que, en el futuro, la Administración tributaria española pueda plantearse la supervisión de los sistemas de gestión de riesgos fiscales de las grandes empresas, y si estos son sólidos y efectivos, que ello pueda ser evaluado para calificar internamente la entidad como de bajo riesgo fiscal, liberando así recursos de alto coste dedicados al control de este tipo de entidades para la atención de otras prioridades de control. En

6 *http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2014_19.pdf*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 sentido, el autor entiende como sistemas de gestión fiscales sólidos o efectivos aquellos que permitan prevenir, identificar, corregir y comunicar a la Administración contingencias fiscales.

Asimismo, GASCÓN señala que, para este nuevo enfoque, se requiere ineludiblemente un cambio cultural en la propia Administración que, en cualquier caso, ya cuenta con personal especializado que, con la debida formación, sería capaz de afrontar este tipo de tareas.

Compartimos la visión acerca de la complejidad del cambio cultural que requerirá cualquier avance en este ámbito por las partes involucradas, y consideramos, como se ha indicado, que la referida modificación del artículo 92.2 del proyecto de Ley de la LGT puede ser una buena palanca para impulsar dicho cambio cultural.

2.3. CÓDIGO DE BUEN GOBIERNO DE LAS SOCIEDADES COTIZADAS

Aprobado por acuerdo del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) en febrero de 2015 este código supone la actualización del anteriormente vigente que era el Código Unificado de 2006.

Si bien no contiene recomendaciones específicas en materia de gobierno fiscal, consideramos relevante destacar lo previsto en la recomendación 12 en relación con el «interés social» ya que enmarca, desde nuestro punto de vista, algunos aspectos que se relacionarán más adelante al hablar de riesgos fiscales y el concepto de estrategia fiscal.

El consejo de administración señala esta recomendación, se ha de guiar por el interés social «entendido como la consecución de un negocio rentable y sostenible a largo plazo, que promueva su continuidad y la maximización del valor económico de la empresa. Y que en la búsqueda del interés social, además del respeto de las leyes y reglamentos y de un comportamiento basado en la buena fe, la ética y el respeto a los usos y las buenas prácticas comúnmente aceptadas, procure conciliar el interés social con, según corresponda, los legítimos intereses de sus empleados, sus proveedores, sus clientes y los de los restantes grupos de interés que puedan verse afectados, así como el impacto de las actividades de la compañía en la comunidad en su conjunto y en el medio ambiente».

No parece difícil entender el engarce de la gestión de los asuntos fiscales asociados al cumplimiento del interés social tal como se encuentra aquí definido. Los aspectos financieros de sostenibilidad y reputacionales en los que se fundamenta esta definición son totalmente predicables de la gestión de los asuntos fiscales.

2.4. METODOLOGÍA COSO COMO ESTÁNDAR PARA LA GESTIÓN DE RIESGOS

El Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO, por sus iniciales en inglés) es una iniciativa conjunta de cinco organizaciones del sector privado que ostenta

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 liderazgo en la elaboración de marcos y orientación sobre la gestión del riesgo empresarial, el control interno y la prevención del fraude.

Ya en el año 1992 COSO publicó la primera versión de su «Marco Integrado de Control Interno» que ha sido ampliamente aceptado y utilizado en todo el mundo. Dicho marco es reconocido como un estándar para el diseño, la implementación y la gestión del control interno, así como para la valoración de la efectividad del control interno.

Principalmente, el marco permite a las organizaciones desarrollar sistemas efectivos y eficientes de control interno que se adapten a entornos de negocio dinámicos, con el fin de mitigar los riesgos a niveles aceptables y soportar el proceso de toma de decisiones y de gobierno de una organización.

Dicho marco de control –que ha sido revisado y actualizado en el año 2013– considera cinco componentes a la hora de valorar la efectividad de un marco de control interno: (i) marco de control, (ii) valoración del riesgo, (iii) actividades de control, (iv) información y comunicación, (v) actividades de monitorización.

Además del cumplimiento de las políticas y de los procesos, un sistema efectivo de control interno precisa de juicio en la toma de decisiones tanto por parte del consejo como por parte de la dirección.

Entre otras utilidades, la adopción de un marco de control interno es un instrumento para la identificación, análisis y gestión de los riesgos dentro del nivel de tolerancia definido por parte del consejo y la dirección.

Por otro lado, la adopción de dicho marco de control interno incrementa la confianza por parte de los grupos de interés externos en la capacidad de la organización para identificar, analizar y dar respuesta a los riesgos y cambios en el entorno en el negocio.

En el ámbito de la gestión de riesgos corporativos, COSO publicó en el año 2004 el «Marco Integrado de Gestión de Riesgos Corporativos» que desarrolla una visión más detallada y concisa sobre la gestión de los riesgos corporativos. Específicamente, considera los siguientes aspectos:

- Alineamiento entre el apetito por el riesgo y la estrategia.
- Mejora en las decisiones de respuesta al riesgo.
- Reducción de perjuicios y sorpresas imprevistas.
- Identificación y gestión de múltiples riesgos interrelacionados en la organización.
- El aprovechamiento de oportunidades.

Dicho marco ha sido empleado de forma regular por organizaciones privadas en todo el mundo en el ámbito del control interno y la gestión de los riesgos corporativos.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 respecta a la gestión de los asuntos fiscales, ambos marcos de referencia han sido tomados por parte de la OCDE en los años 2013[7] y 2014[8]– como el punto de partida para la elaboración de un marco de control fiscal (*Tax Control Framework)* si bien se reconoce que el mismo requerirá una adaptación específica a la práctica tributaria tal y como se indica en el epígrafe 5 del documento.

3. EL PLAN BEPS COMO MARCO DE REFERENCIA

Uno de los asuntos que recurrentemente ha sido objeto de los debates tributarios de los últimos tiempos es el referido a la erosión de las bases imponibles del impuesto sobre sociedades. Este asunto finalmente se ha consolidado en el acrónimo BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) debido a que esta ha sido la denominación dada por la OCDE en su documento de referencia y al plan de acción diseñado de acuerdo con el G20. (Desde un punto de vista formal el plan responde al encargo hecho por el G20 a la OCDE y fue asumido como propio por ambos organismos en la reunión del 5/6 de septiembre de 2013).

El problema de base cabe formularlo de la siguiente manera. Dada la actual facilidad para desplazar actividades empresariales de unos países a otros, un importante riesgo de sostenibilidad de los sistemas tributarios nacionales deriva de la capacidad que tienen los grupos empresariales multinacionales para trasladar bases imponibles del impuesto sobre sociedades a los países con un impuesto más bajo (*profit shifting*). La falta de adecuación de la fiscalidad, nacional e internacional, a las nuevas circunstancias de movilidad de los factores empresariales (*globalización*) permite a las empresas que operan en diferentes jurisdicciones tributarias generar situaciones de nula o incluso tributación negativa (*planificación fiscal agresiva*). Esto provocaría, en definitiva, que en caso de no atajarse, los ingresos por el impuesto sobre sociedades se irían reduciendo (*base erosion*) y, por tanto, quedarían comprometidos los ingresos tributarios totales de cada país.

Obviamente la crisis económica y, por lo tanto, la menor recaudación tributaria ha generado que esta cuestión, antes prácticamente ignorada en el debate político, haya ganado un peso significativo, habiendo pasado a ser una parte importante en la agenda política, tanto en los ámbitos nacionales como en los internacionales.

Si bien el impuesto sobre sociedades no es el único componente del coste tributario empresarial (y en muchos casos no el de mayor cuantía), sí tiene una gran trascendencia para definir la conducta empresarial en lo que a gestión fiscal se refiere. El hecho de que sea la renta empresarial la que sirve normalmente para definir la contribución debida por este impuesto exige concreciones del dónde, cuánto y cuándo que en un buen número de casos no están, ni pueden estarlo, perfectamente determinados por el ordenamiento tributario. Si a esto se le añade tanto la competencia de

7 OECD, *Co-operative Compliance: A framework –from enhanced relationship to Co-operative compliance*.

8 *Forum on Tax Administration: Report proceeding*. FTA Large Business Network Meeting, 17-19 febrero 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)".

los Estados por atraer inversiones por vía de regímenes fiscales favorables como la propia competencia empresarial, en la que los impuestos son un coste adicional a considerar en la rentabilidad de las inversiones, nos encontramos con el marco propicio para decisiones de planificación fiscal.

En definitiva, el plan BEPS tiene como propósito limitar lo más posible el margen de maniobra que puedan tener las empresas para hacer tributar las rentas empresariales en un lugar distinto a aquel en que se produzcan y eliminar de esta forma la llamada planificación fiscal agresiva, entendida como la planificación que no pudiéndose calificar como evasión fiscal no pueda ser amparada por una interpretación razonable de la norma.

Con la finalidad señalada anteriormente la OCDE en el marco del plan BEPS está desarrollando un conjunto de recomendaciones, que sin duda están teniendo una gran repercusión y la tendrán mayor en el futuro, que cabría agruparlas del siguiente modo:

- Recomendaciones sobre normas que permitan una definición tributaria común sobre determinados conceptos (economía digital, establecimiento permanente, financiación, etc.) y localización de actividades.
- Recomendaciones en torno al desarrollo del principio arm's length en materia de precios de transferencia.
- Recomendaciones sobre la normativa antiabuso a incorporar tanto en los convenios para evitar la doble imposición como en las normativas internas.
- Recomendaciones para evitar la competencia fiscal entre los estados.
- Recomendaciones sobre la transparencia y el intercambio de información como mejor instrumento de control tributario por parte de los estados.

Todo este conjunto de recomendaciones está previsto que quede completado durante 2015 y significará ciertamente un marco de referencia a la hora de establecer el carácter acorde o no con el ordenamiento jurídico tributario de las decisiones de planificación fiscal y sobre precios de transferencia adoptadas por las compañías así como su cumplimiento con las normas de transparencia tributaria.

Es preciso añadir que el interés que anima los esfuerzos de la OCDE en fijar unos nuevos estándares de entendimiento y aplicación de la fiscalidad internacional societaria directa se encuentran refrendados, apoyados y complementados, tanto por otros organismos internacionales, particularmente la Unión Europea, como por las iniciativas legislativas individuales de los diferentes países, incluida España. De hecho en nuestro país tanto la reforma del impuesto sobre sociedades como el proyecto de reforma de la LGT tienen un claro marco de referencia en el proyecto BEPS.

Un aspecto que cabe destacar de este proyecto es que las propuestas que se van conociendo como resultado de los procesos de trabajo abiertos por cada una de las 15 acciones van mostrando que, no obstante, incorporar algunos nuevos criterios a la hora de resolver asuntos como

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 relativos a los instrumentos y entidades híbridas, se basan básicamente en los esquemas tradicionales del impuesto sobre sociedades tal como este impuesto es entendido en la mayoría de los países. Son los elementos de transparencia en la información tributaria y en la llamada normativa antiabuso en los que más se confía como mecanismo para resolver la erosión de bases del impuesto. Sin duda este aspecto estimulará el interés de las compañías en conocer las posiciones que las distintas autoridades tributarias puedan adoptar respecto de una misma renta gravable.

No obstante los esfuerzos del plan BEPS, la «vulnerabilidad» del impuesto sobre sociedades, que Sanz Gadea[9] acertadamente describe, pudiera requerir que en adelante cobraran cuerpo propuestas que no están siendo consideradas en este plan. Este mismo autor propone la reconsideración del resultado contable como base de este impuesto en favor de lo que en nuestro sistema contable se identifica con resultado de explotación. Otras soluciones como la base consolidada común europea u otras fórmulas de tributación que ya se están considerando específicamente en un plan de acción para reformar de manera sustancial el impuesto sobre sociedades en la Unión Europea[10], publicado con fecha 17 de junio de 2015. En definitiva, aunque la reforma BEPS sea relevante, también es previsible que tanto en ámbito estatal como en el internacional, este impuesto, y en general toda la imposición directa, esté en constante revisión más allá del 2015.

4. ESTRATEGIA FISCAL

La Ley 31/2014 exige al consejo de administración determinar la estrategia fiscal de la sociedad. Puede definirse la estrategia fiscal como el conjunto de medidas que una organización establece, de acuerdo con unos principios de actuación, con el fin de cumplir con sus obligaciones tributarias. Así, desde la perspectiva de los objetivos de gestión, cabe decir que los dos riesgos básicos asociados a esta obligación son los siguientes:

- No cumplir con las obligaciones tributarias.
- Generar un coste tributario superior al que impone en el ordenamiento jurídico.

Tal y como hemos señalado anteriormente, estos son los criterios que la propia OCDE señala en sus *guidelines* en relación con los aspectos que debe regir la tributación de las empresas multinacionales.

Por tanto, el cumplimiento del interés social asociado al gobierno fiscal de cualquier compañía exige fijar las políticas, articular los procesos y dotar a la organización de los medios adecuados

9 Sanz Gadea, E.: «Recetas para neutralizar los efectos perniciosos de los híbridos», *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, 4/2014.

10 *http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_es.htm*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 permitan estimar razonablemente que ninguna de las dos situaciones descritas anteriormente se vaya a producir.

La necesidad de articular una estrategia orientada al adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias se fundamenta en la complejidad de dicho propósito. Cabe señalar los siguientes factores como determinantes de la complejidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias:

- El número de tributos e información tributaria que una jurisdicción tributaria exige a un contribuyente se multiplica por el número de jurisdicciones donde una compañía opera. Ha de recordarse, a estos efectos, que típicamente en un mismo país conviven las administraciones estatal, regional y local. En definitiva, el volumen de declaraciones tributarias que, con distintas periodicidades, puedan exigir las distintas administraciones, exige procesos y medios materiales y humanos que de suyo son complejos.
- En la actualidad el cumplimiento de las obligaciones tributarias exige, en la mayoría de los casos, que sea el contribuyente quien determine tanto la existencia de un tributo que le sea de aplicación como la estimación de su cuantía y su pago. Por tanto, añadida a la complejidad del volumen de obligaciones a cumplir, se suma la complejidad asociada a la determinación de cuáles son los medios necesarios para la correcta aplicación de las normas.
- El proceso de revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos aquellos que tienen potestad para hacerlo (Administraciones tributarias, reguladores y auditores entre otros) exige procesos de soporte, información y defensa que teniendo en cuenta el conjunto de posibles revisores, que también la presencia en distintas jurisdicciones multiplica, incorpora un elemento adicional de complejidad de gestión.
- Finalmente, el registro e información externa que las obligaciones tributarias exigen son un factor de complejidad que añadir a los anteriores. En primer lugar, está el adecuado registro contable del coste tributario y de los riesgos asociados. En segundo lugar, está la imparable solicitud de información que las Administraciones tributarias exigen a las empresas tanto de sus propios impuestos como de aquellos que gestionan por cuenta de terceros. A lo anterior se añade la cada vez más relevante información voluntaria que las empresas producen asociada a la gestión de la responsabilidad social corporativa y en la que la información de la contribución tributaria gana más peso.

En el siguiente epígrafe de este documento se analizará cómo se articula la gestión de los riesgos que esta complejidad exige.

Asimismo, la cuestión de la estrategia fiscal también consiste en determinar como la función fiscal coadyuva al cumplimiento de la estrategia de negocio.

Desde esta perspectiva, deben diferenciarse tres niveles de organización a la hora de abordar la organización de la función 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)".

1. **Nivel estratégico:** La estrategia fiscal debe ser consistente con la estrategia de negocio.
2. **Nivel del marco de gestión:** La política de control y gestión de riesgos fiscales debe ser consistente con la política de control de riesgos corporativos.
3. **Nivel operativo:** Conjunto de recursos (personas, sistemas, procesos, controles, etc.) de los que se dota la organización para dar cumplimiento a la estrategia fiscal.

En este punto, cabe indicar que la elaboración de una estrategia fiscal (nivel 1) carece de sentido si la misma no va acompañada de medidas e instrumentos concretos que ayuden a llevar a cabo la misma (niveles 2 y 3).

Centrándonos en el nivel 1, ¿existen varios tipos de estrategia fiscal? La estrategia fiscal de una compañía será diferente de cualquier otra en la medida en que los negocios son diferentes y, por tanto, los riesgos fiscales asociados no son los mismos en todas las organizaciones, ni todas los priorizan del mismo modo.

El punto de partida para definir cualquier estrategia fiscal consiste en analizar el entorno externo. En este sentido, como entorno externo se debe entender las tendencias regulatorias, la actitud de las autoridades fiscales y la percepción del resto de grupos de interés en torno a los asuntos fiscales de la compañía.

Por tanto, es importante tener en cuenta una serie de parámetros que influyen en la determinación de la estrategia fiscal de una compañía y la condicionan, tales como la estrategia de negocio, la posición ante los temas de gobierno corporativo, la actitud ante el riesgo o el modelo de negocio de una compañía. Este tipo de factores no pueden modificarse, sino que se consideran «parámetros fijos», que deben ser gestionados a la hora de fijar un plan estratégico en torno a lo fiscal.

Teniendo en consideración lo anterior, la estrategia fiscal puede articularse desde una triple perspectiva:

1. La aproximación de la organización en relación con el cumplimiento de obligaciones con los diferentes grupos de interés, tales como accionistas, clientes, autoridades fiscales, empleados, proveedores, etc.
2. La actitud de la compañía ante la planificación fiscal y el riesgo fiscal.
3. La consideración de la compañía a la hora de estructurar y definir la gestión de sus asuntos fiscales (gobierno fiscal corporativo), analizando la organización interna y el ámbito relacional de la función fiscal con el conjunto de la organización corporativa.

Respecto del documento que conteniendo la estrategia fiscal de la empresa sea aprobado por el consejo de administración cabe decir que no se ha definido legalmente un contenido 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)".

pecífico. No obstante, cabría proponer los siguientes puntos como elementos configuradores de dicho documento:

- El documento requiere una definición estratégica, no operacional. La definición y desarrollo de las instrucciones y procesos asociados a la ejecución de dicha estrategia deben incluirse en un documento separado.
- El documento debe recoger la vertebración de la estrategia fiscal de la compañía con los principios de actuación de la compañía.
- La ley exige al consejo la aprobación de la estrategia pero esto no significa que no se deba designar un departamento específico que sea el encargado de ejecutarla y que típicamente será el departamento fiscal.
- Los destinatarios de la estrategia fiscal son el conjunto de los empleados de la entidad y particularmente los gestores de la misma en cada uno de sus niveles.
- La estrategia fiscal ha de abarcar a todos los impuestos, en todas las jurisdicciones.
- El documento de estrategia fiscal ha de contener menciones específicas al compromiso con la transparencia y más concretamente a la no utilización de la opacidad como mecanismo de elusión fiscal. En este sentido, cabe señalar que tal como se explica más adelante, la estrategia fiscal debiera incluir una referencia a la no utilización de los paraísos fiscales con propósito de opacidad.
- Finalmente, es importante definir la audiencia interna y externa que tendrá acceso a conocer dicha estrategia, por cuanto puede haber grupos de interés externos (clientes, inversores, ONG, etc.) que demanden dicha información.

En el ámbito internacional, destaca la reciente publicación de un documento de consulta pública por parte de la Administración tributaria de Reino Unido en relación con el contenido que debe tener una estrategia fiscal[11], como consecuencia de la propuesta del Gobierno inglés de introducir un requerimiento legal mediante el cual las compañías de gran tamaño tengan que publicar su estrategia fiscal.

En este sentido, de conformidad con lo indicado por la Administración británica, el contenido que debe cubrir una estrategia fiscal resulta consistente con lo desarrollado en el presente documento (gobierno interno de la organización, aproximación a la gestión de riesgos, actitud ante la planificación fiscal, apetito al riesgo fiscal y relación con las autoridades tributarias), añadiendo asimismo la gestión de la tasa efectiva de gravamen de la organización.

[11] *https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/447313/Improving_Large_Business_Tax_Compliance.pdf*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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. POLÍTICAS DE GESTIÓN Y CONTROL DE LOS RIESGOS FISCALES

La Ley 31/2014 ordena incluir los riesgos fiscales dentro de la política de control y gestión de riesgos. Esta previsión hace referencia a la relevancia que actualmente han alcanzado los riesgos fiscales como un área que no estaba inicialmente contemplada con una naturaleza propia.

La gestión de los riesgos comenzó a emerger como una herramienta importante en la política y en los negocios a finales del siglo XX y se ha incorporado recientemente como un concepto organizacional en el mundo de la gestión tanto privada como pública.

Inicialmente la gestión de los riesgos fiscales se consideraba un aspecto accesorio a la gestión de riesgos corporativos, sin embargo actualmente debe ser considerado como un área separada de la gestión de riesgos[12]. Esto determina que si bien el control y gestión de riesgos fiscales debe ser consistente con el control y gestión de los riesgos generales de la compañía, el mismo debe entenderse como un área diferenciada con entidad propia.

Lo anterior exige una definición de riesgo fiscal que no encuentra referencia alguna en nuestro ordenamiento jurídico. ARLINGHAUS (1998) ofrece la siguiente definición: el riesgo fiscal es la probabilidad de que las consecuencias tributarias difieran de lo esperado, debido a diversos motivos, por ejemplo, un proceso judicial, cambios en la normativa fiscal, cambios en las asunciones de negocio, un incremento de las inspecciones tributarias e incertidumbre en la aplicación de las leyes; y cualquier posición tributaria que pueda tener un efecto reputacional adverso.

Asimismo, podemos delimitar también el concepto de riesgo fiscal desde una doble perspectiva: por un lado, la probabilidad de incurrir en una falta de ingreso indebida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo generando así un perjuicio para las arcas públicas. Por otro, la probabilidad de incurrir en un ingreso indebido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias generando así un perjuicio para el accionista u otros grupos de interés (empleados o proveedores).

A la hora de diseñar un marco de control y gestión de los riesgos fiscales basado en los estándares de gestión de riesgos establecidos por COSO, ELGOOD, FULTON y SCHUTZMAN[13] han establecido los fundamentos básicos para una aproximación sistemática:

- La estructura adecuada para hacer frente a la estrategia definida en la gestión de los asuntos fiscales acorde con la estrategia global de la compañía basada en su cultura corporativa.
- Los procesos clave para la identificación, medición y tratamiento de los riesgos fiscales, junto con los controles y los procedimientos que operan para la gestión de los riesgos identificados.

---

12 En tal sentido se expresa WUNDER, H. F. (2009): *Tax risk management and the multinational enterprise.*

13 ELGOOD, T.; FULTON, T. y SCHUTZMAN, M.: *Tax Function Effectiveness* (2008), PriceWaterhouseCoopers, CCH.

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

Seguidamente describiremos cada uno de los riesgos que, siguiendo la clasificación de los autores referidos, conforman, en definitiva, el conjunto de aspectos que han de ser controlados y supervisados mediante los procesos eficientes y con los medios materiales y humanos adecuados.

5.1. RIESGOS FISCALES GENÉRICOS

Podemos identificar las siguientes categorías de **riesgos fiscales genéricos:**

5.1.1. Riesgo interpretativo

Este tipo de riesgo hace referencia a la decisión que han de tomar los contribuyentes sobre cómo aplicar la normativa tributaria teniendo en cuenta que, posteriormente, tanto la Administración tributaria como, eventualmente, los tribunales pudieran determinar que la interpretación correcta de la norma es otra.

Dado que la normativa tributaria no siempre es clara, consistente y neutral, el proceso de decisión sobre su aplicación incorpora un factor de incertidumbre que es el que han de resolver los gestores de las compañías. A este factor de incertidumbre se le añade la trascendencia económica que esta decisión puede tener y no solo en términos de renta disponible sino en términos de competitividad de los negocios.

Serían muchos los ejemplos de la existencia de ambos factores (incertidumbre y relevancia económica) que, por otro lado, son intrínsecos en la gestión fiscal de las empresas. Así, refiriéndonos a la normativa española actual, casos como los que actualmente se plantean alrededor de la llamada economía digital, en donde los criterios de localización de actividades no tienen aún criterios precisos o la aplicación de los incentivos previstos para la inversión en el exterior a los que se ha sumado un factor de incertidumbre adicional como es su eventual calificación de ayuda de estado, revelan la contingencia de las posiciones fiscales que eventualmente pudieran adoptar las compañías.

Un aspecto que en este ámbito cobra una especial relevancia es el peso que han ido ganando los esfuerzos de las Administraciones tributarias en limitar los ámbitos de la llamada planificación fiscal agresiva. Típicamente relacionados con el impuesto sobre sociedades son requerimientos ineludibles en los procesos de decisión de las opciones de tributación el examen de sustancia económica y de los llamados propósitos económicos válidos en tanto que la existencia de estos serán los que definirán, en gran medida, los límites entre la llamada economía de opción y la evasión fiscal.

Considerando lo anterior, precisa atención específica para gestionar este tipo de riesgo, no solo la interpretación de la norma tributaria, sino la aplicación de la misma, por cuanto una distinta interpretación de los hechos subyacentes puede resultar en regularizaciones por parte de la Administración 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)".

En definitiva, cabe concluir que la gestión del riesgo interpretativo exige:

- En primer lugar, identificar las áreas donde cabe esperar mayores incidencias asociadas a este riesgo. Obviamente esto depende primeramente de la actividad económica que desarrolle la compañía. Por ejemplo, las consecuencias tributarias relacionadas con las retenciones a practicar en productos financieros o a los trabajadores, la valoración de las importaciones en aduana, los sistemas de remuneración del personal expatriado, la localización de los servicios de apoyo a la gestión, la aplicación de incentivos fiscales, etc., tienen una importancia relativa diferente en los sectores financiero, de la construcción, energético o en compañías con diferente implantación internacional.
- En segundo lugar, la identificación de los procesos no recurrentes que implican decisiones que pueden tener una alta relevancia fiscal. En este sentido, los procesos de inversión y desinversión así como en general las operaciones corporativas suelen tener un componente tributario que en la mayoría de los casos es significativo.

Definidas ambas cuestiones, serán el aseguramiento de la disposición del conocimiento suficiente de la materia tributaria involucrada y la consideración del factor tributario en los procesos de decisión, los elementos que, conjuntamente con la adecuación de las políticas fiscales de la compañía, determinarán la mayor o menor exposición a este riesgo.

En el ámbito operacional esta perspectiva genérica se concreta más adelante en los llamados riesgos operacional, transaccional y de cumplimiento.

5.1.2. Riesgo legislativo

En relación con el riesgo legislativo, pueden distinguirse dos tipos de efectos.

Por un lado, el acelerado cambio de las normas fiscales, que están en continua modificación, con introducción de medidas temporales, transitorias, límites modificados con frecuencia anual, etc. Asimismo, la dificultad en gestionar las numerosas modificaciones no solo estriba en la cantidad, sino también en la complejidad de la normativa.

Las modificaciones experimentadas se introducen mediante numerosas leyes y reglamentos, de tal forma que durante el ejercicio 2014 se publicaron múltiples normas que incluían modificaciones en materia fiscal, lo que hace complicada la gestión fiscal y requiere un constante aprendizaje y estudio de esta (en España, por ejemplo, Ley 14/2013, 16/2013, 22/2013, 4/2014, etc.).

En este entorno, es necesario que las organizaciones cuenten con departamentos fiscales preparados y flexibles ante los cambios, con el tiempo disponible y preparación suficiente para afrontar la volatilidad de las normas fiscales y su impacto en la organización.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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, a este contexto volátil y sujeto a continua evolución y cambio, se añade el plan de acción para evitar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés). En este sentido, las acciones que están siendo elaboradas en el contexto de BEPS están siendo objeto de interpretación unilateral por algunos Estados, lo que provoca posibles regulaciones distintas establecidas por los estados en diferentes momentos del tiempo. Un claro ejemplo de esta tendencia en el denominado *diverted profit tax* en el Reino Unido[14].

Asimismo, como consecuencia de este contexto se han visto aumentadas las obligaciones tributarias y de información nacionales e internacionales, tendencia que se prevé ver incrementada en los próximos años como consecuencia del plan de acción BEPS, la modificación de la LSC y las reformas tributarias. El nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades ha incluido obligaciones de *Country by Country Report* antes de que sean internacionalmente obligatorias.

5.1.3. Riesgo reputacional

En el contexto actual de exigencia y escrutinio público en lo relativo a transparencia y cumplimiento justo con las obligaciones fiscales de las compañías, entran en juego una serie de factores que están ganando un peso sustancial dentro del mapa de riesgos de las compañías.

Por un lado, se debe tener en cuenta el cambio en el papel que juegan los asuntos fiscales. En este sentido, anteriormente se trataba de una función en la que interactuaban el departamento fiscal de la compañía y la Administración tributaria. En cambio, en la actualidad, podemos comprobar el incremento de grupos de interés en torno a los asuntos fiscales de una compañía: empleados, accionistas, clientes, ONG, etc.

Asimismo, actualmente el debate fiscal no solo está presente en la agenda diaria de las compañías sino que se plantea un debate público sobre la calidad de los sistemas fiscales y la adecuada contribución de los agentes económicos (*fair share*). Hoy en día, los asuntos fiscales ocupan titulares de prensa y son objeto de debate por parte de los gobiernos y organizaciones.

De conformidad con lo indicado por el Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa (RSC), esta RSC es una forma de dirigir las empresas basada en la gestión de impactos que genera su actividad sobre sus clientes, empleados, accionistas, comunidades locales, medioambiente y sobre la sociedad en general.

En este sentido, anteriormente la única cuestión en el ámbito de la fiscalidad internacional radicaba en evitar la doble imposición, sin conllevar connotaciones sociales negativas para aquellas compañías que minimizaban su carga fiscal mediante estructuras internacionales planificadas para ello.

---

14 *https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/385741/Diverted_Profits_Tax.pdf*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 cambio, la crisis financiera ha supuesto un cambio en la percepción de la sociedad ante este tipo de comportamientos de modo que el riesgo reputacional ha pasado a formar parte del mapa de riesgos a gestionar por las compañías.

Este nuevo contexto precisa una gestión proactiva de los asuntos fiscales y debe considerar igualmente la tendencia hacia la transparencia que se está imponiendo en todos los ámbitos de la vida política y empresarial.

Un claro ejemplo de este nuevo contexto es la inclusión de la dimensión fiscal como un factor en la evaluación de la sostenibilidad de los negocios analizados por el *Dow Jones Sostenibility Index*, no incluido en anteriores ediciones del índice.

5.2. RIESGOS FISCALES ESPECÍFICOS

Asimismo, los referidos autores han definido las siguientes cuatro categorías de **riesgos fiscales específicos**.

5.2.1. Riesgo de cumplimiento (*compliance*)

Riesgo asociado al proceso de preparación, revisión y cumplimiento de las obligaciones formales en materia tributaria.

En este sentido, de conformidad con lo entendido por la OCDE en sus guías en materia de *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*[15], todo sujeto pasivo tiene, de forma general, las siguientes obligaciones tributarias:

- Registro y alta en el sistema de obligados tributarios.
- Cumplimentación en tiempo y forma de declaraciones informativas exigidas por la norma.
- Cumplimentación de manera exacta y adecuada de las autoliquidaciones tributarias (preparación y revisión de declaraciones tributarias de cualquier tipo de impuesto).
- Pago de las obligaciones tributarias en plazo.

En el supuesto de no cumplir con alguna de estas obligaciones, surgiría un riesgo fiscal de cumplimiento. Este tipo de riesgo se encuentra implícito en los sistemas, procesos y procedimientos adoptados por una compañía para cumplir con sus obligaciones tributarias, por lo que se

[15] *http://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 observar una clara relación entre el coste de la función fiscal y la actitud de cada compañía frente al riesgo asociado a este tipo de sanciones fiscales.

En este sentido, resulta imposible eliminar totalmente el riesgo de cumplimiento, puesto que la búsqueda extrema de dicho objetivo conllevaría un coste asociado de los recursos empleados (personas, procesos y sistemas) excesivamente elevado.

Por tanto, es decisión de cada compañía decidir el nivel de riesgo del cumplimiento que está dispuesta a tolerar, según el perfil de cada organización.

Asimismo, el riesgo de cumplimiento se incrementa en organizaciones con presencia internacional, ya que no solo tienen que gestionar el cumplimento de obligaciones a nivel nacional sino a nivel de cada jurisdicción en la que tenga presencia legal, complejidad que se agudiza en el caso de organizaciones con una función fiscal tendente a la centralización en el país de la matriz.

5.2.2. Riesgo operacional

Se corresponde con el riesgo fiscal asociado a la operativa de negocio ordinaria de una compañía y puede verse incrementado en la apertura de nuevas líneas de negocio, expansión internacional, negocios *online*, etc.

El riesgo operacional está vinculado con el riesgo de cumplimiento o *compliance* en la medida en que la materialización de un riesgo operacional mal gestionado puede generalmente implicar errores u omisiones estructurales en el proceso de cumplimiento con las obligaciones formales (desde la falta de declaración hasta el erróneo tratamiento de una operación u omisión de la misma en la declaración tributaria).

En este sentido, diferentes operativas conllevan diferentes niveles de riesgo fiscal asociados. Por ejemplo, un número elevado de operaciones internacionales entre compañías del grupo puede determinar un perfil de riesgo fiscal elevado en materia de precios de transferencia.

Otro posible ejemplo puede ser aquella organización con un nivel de internacionalización elevado que debe desplazar equipos a distintas localizaciones lo que podría llevar asociado el riesgo de establecimiento permanente.

Un último ejemplo, puede consistir en la apertura de una nueva línea de negocio que conlleve la realización de operaciones en un sector regulado (digamos el energético, bancario o telecomunicaciones) que pueden ofrecer particularidades en su fiscalidad que además suele variar dependiendo de las jurisdicciones en las que se desarrolle la nueva línea de negocio.

Este tipo de riesgo puede ser minimizado según la aversión o apetito al riesgo de cada compañía, así como en función de las características inherentes al negocio.

Conforme a la opinión de los referidos autores, cuanto más integrada esté la función fiscal de la compañía con el negocio, mejor se gestionan los riesgos operacionales.

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

5.2.3. Riesgo estratégico y transaccional

Riesgo fiscal relativo a transacciones de carácter no recurrente efectuadas por una compañía. En este sentido, existe una relación entre el riesgo transaccional y la actitud de la organización ante la planificación fiscal. Por ejemplo, en una compañía que tenga una actitud muy conservadora y reactiva ante la planificación fiscal, este riesgo se verá minimizado.

Los riesgos fiscales de carácter transaccional pueden verse incrementados en situaciones tales como:

- El departamento fiscal no está involucrado en la toma de decisiones de una transacción, o si lo está es en el último momento.
- Dentro de la organización no existe un proceso formalizado de identificación y gestión de riesgos en la toma de decisiones.
- Existen errores al documentar o controlar la implementación de una transacción una vez realizada la misma.

5.2.4. Riesgo financiero

En la mayoría de jurisdicciones, los datos incluidos en los estados financieros en el momento de presentación de las cuentas anuales deberían incluir una estimación de los impuestos a pagar en el futuro sobre las operaciones y transacciones llevadas a cabo durante el ejercicio.

Este riesgo se refiere a la incertidumbre en el reflejo contable de las distintas magnitudes tributarias (gasto o ingreso por impuesto, activos por impuesto, provisiones de riesgos fiscales, importes a devolver, etc.).

A modo de ejemplo, en España tenemos por un lado, las normas contables contenidas en el Plan General de Contabilidad [normas de registro y valoración n.º 12 relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (y otros impuestos indirectos) y la n.º 13 relativa a impuestos sobre beneficios que recogen los criterios básicos para el reflejo de los impuestos en los estados financieros] así como las resoluciones evacuadas por Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) que clarifican la aplicación práctica de estos criterios en cuanto a los activos y pasivos por impuesto corriente o diferido y su valoración, el gasto (o ingreso) por impuesto sobre beneficios, etc.

En el ámbito de las empresas cotizadas, la norma n.º 13 de las Normas Internacionales de Contabilidad[16] (NIC) establece el tratamiento contable del impuesto sobre beneficios.

---

16 La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea así como su posterior desarrollo a través del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolida-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 plano de la gestión interna del riesgo financiero asociado a los impuestos en las empresas cotizadas, es preciso tener en cuenta las recomendaciones vertidas por el Grupo de Trabajo creado en el seno de la CNMV en su informe (2010) relativo al Control Interno sobre la Información Financiera de las Entidades Cotizadas[17]. Dicho informe vino a dar respuesta a las demandas de transparencia de los mercados en un contexto de mayor sofisticación y complejidad en las normas de preparación de la información financiera.

En este sentido, no cabe duda de que la entrada en vigor de la LSC supondrá una mayor atención por parte de empresas, regulador e inversores a la gestión del riesgo financiero asociado al reflejo contable de las distintas magnitudes tributarias que conforme a la normativa vigente deben ser objeto de adecuado reflejo contable.

En definitiva, a la luz de todo lo anterior cabe concluir que la gestión de los asuntos fiscales es una tarea compleja que implica riesgos de diversa índole que deben ser identificados, gestionados, controlados y monitorizados por las empresas.

Si bien ni la LSC ni el CBPT desarrollan guías específicas sobre la gestión de los riesgos fiscales, las mejores prácticas en materia de control interno y gestión de riesgos empresariales para compañías multinacionales (COSO) requieren una estrategia fiscal alineada con los valores corporativos y estrategia de negocio así como la implementación proactiva de la misma en el día a día de la organización a través de políticas, procesos y controles.

Asimismo, algunos países como Australia o Reino Unido sí han desarrollado recomendaciones sobre riesgos fiscales. En este sentido, la Administración de Australia publicó el pasado mes de julio un informe[18] en relación con la gestión de riesgos fiscales asociada al buen gobierno corporativo, indicando ejemplos prácticos de controles y responsabilidades como una guía que sirva de orientación para las grandes empresas.

6. PARAÍSOS FISCALES Y ENTIDADES DE PROPÓSITO ESPECIAL

En este punto trataremos de dar respuesta a qué debe entenderse por paraíso fiscal a los efectos del requerimiento de la aprobación del consejo de administración en los supuestos de «la creación o adquisición de entidades domiciliadas en paraísos fiscales» que se establece en la letra g) del nuevo artículo 529 ter de la LSC.

---

das y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

17 *https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Grupo/Control_interno_sciifc.pdf*

18 *https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Tax-risk-management-and-governance-review-guide/*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 lograr este propósito, en primer lugar, hay que identificar cuándo cabe calificar que una entidad está domiciliada en un paraíso fiscal y, en segundo lugar, las consecuencias de la eventual aprobación de su constitución o adquisición.

En nuestro país ha hecho fortuna la denominación «paraíso fiscal»[19] para señalar coloquialmente aquellas jurisdicciones que típicamente son utilizadas para evadir impuestos y refugiar dinero obtenido de forma ilícita. Así, se reconoce bajo esta denominación (y otras como Centros *Offshore*) a las jurisdicciones que han hecho del secreto bancario, de la baja o nula fiscalidad y de la opacidad de la información sobre quienes allí operan, su sistema de atracción de capitales de todo el mundo. Su existencia y sus características son conocidas por todos los gobiernos desde su generalización a mediados del siglo pasado. No obstante durante muchos años la mayor parte de los países no les prestaban gran atención bien porque no suponían una amenaza significativa para sus economías o más simplemente porque formaban parte de su ámbito de control político y económico.

Sin embargo, el desarrollo del transporte y de las comunicaciones permitieron la localización fiscal de actividades empresariales y personales fuera de los lugares donde se produce o donde se vende y los movimientos internacionales de capitales se convirtieron en meras transferencias telemáticas. Estas posibilidades más un entorno económico y regulatorio como el vivido en el mundo en los últimos 20 años del siglo pasado dispararon la renta transferida a estas jurisdicciones.

Esto provocó que, ya en los años 90, muchos estados trataran de defenderse de la competencia fiscal que representaban estas jurisdicciones penalizando el régimen tributario aplicable a cualquier tipo de vinculación económica con este tipo de territorios. Esto exigía identificar qué jurisdicciones había que calificar concretamente como paraísos fiscales.

Son muchas las definiciones de paraíso fiscal. A los efectos de lo que aquí se trata consideramos que la recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, tanto por el organismo que la propone como por el contenido de la misma, es una buena referencia para este análisis. Esta recomendación establece que un país no cumple los estándares de buena gobernanza fiscal cuando se dan los dos siguientes supuestos:

- No tiene adoptadas medidas legales, regulatorias y administrativas que satisfacen los estándares de transparencia e intercambio de información establecidos por la Unión Europea y que básicamente se refieren a la existencia del derecho de las autoridades fiscales del país de referencia a conocer las posiciones fiscales de cualquier entidad que opera en ese país así como la existencia de mecanismos legales para compartir esa información con otros países dentro de los mecanismos internacionales de intercambio de información.

[19] No obstante que la referencia en inglés *Fiscal Paradise* existe (National Bureau of Economic Research WP 3477), el término común de referencia es *Tax Haven* (refugio 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)".

- Tiene normas asociadas a la tributación empresarial que puedan calificarse como dañinas. A este respecto las normas que otorgan un muy reducido nivel de tributación, incluso la tributación cero, en comparación con las que aplican con carácter general en ese país tienen que calificarse como «potencialmente dañinas» (*potentially harmful*). A la hora de confirmar si tales medidas son dañinas se deben considerar los siguientes aspectos:

  - En qué medida estas normas se aplican solo a no residentes o en relación con operaciones con no residentes.
  - En qué medida el mercado doméstico está protegido de la aplicación de estas normas.
  - En qué medida estas normas exigen una presencia económica real (sustancia) para poder ser aplicadas.
  - En qué medida las normas de determinación del beneficio sujeto a tributación se apartan de los estándares OCDE para su cálculo.
  - En qué medida las normas fiscales en cuestión incorporan medidas de falta de transparencia.

Aunque ambas características han definido siempre a los paraísos fiscales desde los primeros intentos de identificar qué jurisdicciones cabía calificar como tales, se comprobó que dicho propósito habría de enfrentarse a un cierto dilema, ya que inmediatamente se comprobó que el reproche a los mismos adquiría un sesgo diferente cuando lo que se cuestionaba era la opacidad, en comparación con la discusión sobre la baja o nula tributación. El amparo que la opacidad puede dar a rentas de origen ilícito es un motivo de gran entidad para que la transparencia y el intercambio de información sean rápidamente aceptadas y exigidas en condiciones de reciprocidad por los estados. Sin embargo, fijar los estándares del grado de tributación que un país deba exigir en su ámbito de soberanía para evitar la planificación fiscal de los residentes de otro estado es otra cuestión.

Esto ha determinado que finalmente los estados hayan evolucionado en la identificación de países concretos como paraísos fiscales en base, fundamentalmente, al grado de cumplimiento de ciertos estándares de transparencia, tanto bilaterales como multilaterales.

En España, la Ley 17/1991, de medidas fiscales urgentes, estableció la no tributación en nuestro país de ciertas rentas obtenidas por no residentes salvo «que fueran obtenidas a través de los países o territorios que se determinen reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales». En respuesta a este mandato el Real Decreto 1080/1991 determinó una lista de 48 territorios que se califican como paraísos fiscales de tal forma que quien operara a través de estos territorios no le aplicaba la exención. A partir de ese momento esta lista es la que ha servido de referencia en la normativa tributaria española. En el año 2003 se incluyó una cláusula según la cual dejaban de considerarse en la lista aquellos países que o bien hubieran firmado un convenio para evitar la doble imposición con España con cláusula de intercambio de información o bien hubieran firmado un acuerdo de intercambio 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)".

información tributaria. Finalmente la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal y su vigente redacción incorporada por la disposición final segunda de la Ley 26/2014 han reafirmado el peso de la opacidad como elemento determinante a la hora de que España penalice cualquier jurisdicción calificándola como paraíso fiscal. En la actualidad la lista española de paraísos fiscales la forman 33 jurisdicciones[20], pero hay que tener en cuenta el carácter abierto de dicha lista ya que la misma se ha de actualizar en función de los siguientes criterios:

- La existencia de un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio de asistencia administrativa mutua en materia fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa.
- Que no exista un efectivo intercambio de información. Los términos que determinarían esta calificación están pendientes de desarrollo reglamentario
- Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

En definitiva, nuestro ordenamiento tiene establecido cuáles son los territorios que se han de calificar a efectos tributarios como paraísos fiscales siendo la falta de transparencia y de accesibilidad a la información de naturaleza tributaria que las jurisdicciones incluidas en la lista tiene con España el principal criterio de acceso a esta lista.

A partir de aquí la cuestión estriba en determinar si existe una lista distinta de la prevista en nuestro ordenamiento que por razón de su consenso internacional pudiera, en su caso, ser referencia complementaria en relación con lo previsto por la LSC en relación con paraísos fiscales.

La OCDE inició a mediados de los años 90 del siglo pasado un proceso de análisis y de propuestas de medidas para evitar lo que se empezó a denominar competencia fiscal desleal (*harmful tax competition*) que se identifica con la distorsión del comercio y la inversión, además de la erosión de bases de tributación nacionales, motivada por la proliferación de regímenes fiscales destinados a atraer actividades empresariales de otras jurisdicciones ofreciendo una reducida tributación. En el año 1996 se encarga al Comité Fiscal de la OCDE (CFA) la propuesta de recomendaciones para atajar esta cuestión. Estas salen a la luz en 1998 contenidas en el documento *Harmful Tax Competition; An emerging Global Issue* que contiene 19 recomendaciones. En relación con lo que aquí se analiza hay que señalar que la importancia de este documento estriba en que, por un

[20] Emirato del Estado de Bahréin, Sultanato de Brunei, Gibraltar, Anguilla, Antigua y Barbuda, Bermuda, Islas Caimanes, Islas Cook, República de Dominica, Granada, Fiji, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Islas Maldivas, Islas de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, República de Naurú, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Islas Turks y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, República de Liechtenstein, Macao, Principado de Mónaco, Sultanato de Omán y República de Seychelles.

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

lado, establece una serie de criterios para definir qué se ha de entender por paraíso fiscal (capítulo 2) y, por otro, se recomienda que se haga una lista de paraísos fiscales (recomendación 16).

Las características que identifican a un paraíso fiscal, según este documento, son cuatro:

- Inexistencia de impuestos o solo nominales.
- Falta de acuerdos de intercambio de información efectivos.
- Falta de transparencia de los procesos legislativos o administrativos.
- Inexistencia de requerimientos de sustancia por las actividades desarrolladas.

En relación con la creación de la lista de paraísos fiscales lo que acaba ocurriendo es que en el año 2000 se constituye el *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* que, aunque auspiciado por la OCDE, lo forman más países que los que pertenecen a este organismo y que, como su nombre indica, centra su propósito en establecer los estándares de transparencia en relación con la información tributaria. Efectivamente se crea una lista de países pero referida al cumplimiento o no de los estándares de transparencia e intercambio de información. Especialmente a partir de 2009 en el que este organismo se reorganiza, cabe decir que los avances realizados en materia de intercambio de información tributaria entre los países son muy importantes y tal como revela el último informe correspondiente a 2014 en que, según esta organización, la lista de países no cumplidores con los estándares de transparencia es muy exigua. Esta lista es la que está ya incorporada en la lista española tal como ha quedado señalado más arriba.

Además de las de la OCDE otras listas elaboradas por organismos internacionales que cabría considerar las constituirían las mencionadas en el estudio realizado por el Parlamento Europeo[21] que incluyen al Fondo Monetario Internacional (FMI) y al Banco Internacional de Pagos con sus respectivas listas de centros financieros *offshore* y la correspondiente a Financial Action Task Force que se refiere a jurisdicciones no colaborativas con la persecución del lavado de dinero y la financiación del terrorismo. Merece la pena mencionar el caso de los Estados Unidos que desde 2008 y con base en el informe elaborado por la United States Goverment Accountability Office (GAO), utiliza una lista que se forma por la inclusión de tres listas de referencia que son la lista de la OCDE, la lista elaborada por National Bureau of Economic Research y, finalmente, otra elaborada por el Internal Revenue Service. En cualquier caso hay que señalar que ninguna de estas listas tiene el consenso internacional alcanzado por el Global Forum al que está también adherido España.

Asimismo, el pasado 17 de junio de 2015 la Comisión Europea presentó un Plan de Acción para reformar de manera sustancial el impuesto sobre sociedades en la Unión Europea[22], dentro

21 «European Initiatives on eliminating tax havens and offshore financial transactions and the impact of these constructions on the Union's own resources budget» (2013).

22 *http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_es.htm*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 cual se recoge como iniciativa para incrementar la transparencia la publicación de una lista de jurisdicciones «no colaborativas en materia fiscal».[23]

En este sentido, con la colaboración de algunos de los principales países, se han utilizado criterios basados en la transparencia, intercambio de información y competición justa a efectos de identificar las 30 jurisdicciones menos colaborativas, entre las que destaca la presencia de Andorra, Liechtenstein o Panamá, entre otras.

Otras listas que tienen su ámbito de repercusión son las producidas por organizaciones no gubernamentales tales como, entre otras, la elaborada por el Tax Justice Network que desde 2011 ha desarrollado el llamado Financial Secrecy Index para identificar las jurisdicciones que reciben los fondos de actividades ilícitas basadas en su falta de transparencia sobre la base de la actividad económica que generan. Este representa un enfoque distinto al tradicionalmente considerado alrededor de los paraísos fiscales como localizaciones *offshore* poniendo más el acento en lo que serían elementos de competencia fiscal desleal.

Asimismo, es de consideración mencionar la lista de jurisdicciones no cooperadoras en la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo elaborada por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)[24] desde comienzos de 2009, en la que se identifican aquellas jurisdicciones que no desarrollan las medidas preventivas necesarias para proteger la integridad de su sector financiero. En este sentido, GAFI lleva a cabo de manera continua un proceso de actualización de la lista, permitiendo la identificación de aquellas jurisdicciones que no cumplen con los estándares internacionales en la materia, y pueden ser consideradas, por tanto, jurisdicciones de alto riesgo y no cooperadoras.

En definitiva cabe decir que:

- La identificación como paraíso fiscal de una jurisdicción concreta a los efectos de lo previsto en la LSC ha de realizarse sobre la base de la lista de países definidos como tales por nuestro ordenamiento tributario, el cual se sustenta también en su remisión a los estándares internacionales de mayor aceptación que son los de la OCDE.
- Esta referencia es independiente y complementaria del cumplimiento de las legislaciones tributarias nacionales que, en su caso, establezcan previsiones específicas en materia de paraísos fiscales, incluida la posibilidad de que la referida legislación identifique como paraísos fiscales otros territorios.
- Esta remisión no va a evitar que tanto con referencia a listas de organismos internacionales como con referencia a listas producidas por organizaciones privadas no se pueda decir, aunque sin efectos jurídicos, que un cierto país o jurisdicción es un

[23] *http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/lists_of_countries/index_en.htm*

[24] *http://www.fatf-gafi.org/topics/high-riskandnon-cooperativejurisdictions/*

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

paraíso fiscal ya que no existe un estándar internacionalmente aceptado que, por un lado, defina que es un paraíso fiscal y, por otro, evalúe su concreción específica en una jurisdicción concreta.

Definido lo anterior corresponde establecer cuál es el ámbito de utilización de paraísos fiscales que se establece en la LSC.

En primer lugar, existe un mandato asociado al deber de supervisión del consejo en relación con la efectiva incorporación al grupo de sociedades de entidades localizadas en paraísos fiscales y, en segundo lugar, que, implícitamente, se está exigiendo definir las circunstancias, que sin contrariar el interés social, habiliten esta aprobación.

Por tanto, el cumplimiento de esta función indelegable requiere tanto establecer los mecanismos de control interno necesarios para que la lista de paraísos definida por España sea conocida y aplicada por el conjunto de la organización, como que el consejo autorice su creación o adquisición siempre que no lo sea con fines de ocultación de la información tributaria o con el propósito de trasladar ficticiamente actividades para eludir el pago de impuestos en donde realmente se realiza esa actividad determinada. Obviamente este segundo aspecto requerirá que los requisitos de sustancia de las actividades y de propósitos económicos sean cumplidos materialmente.

Por último, conviene delimitar qué se entiende por entidad de propósito especial (EPE) también denominadas «sociedades instrumentales» o «Special Purpose Vehicle» (SPV).

De acuerdo con la Interpretación SIC 12 sobre Consolidación-Entidades de Cometido Específico (ECE), estas se definen como entidades creadas para alcanzar un objetivo concreto y perfectamente definido de antemano (por ejemplo, para llevar a cabo un arrendamiento, actividades de investigación y desarrollo o la titulización de un activo financiero). Tales ECE pueden tener la forma jurídica de sociedades de capital, fideicomisos o asociaciones entre entidades, o bien ser una figura sin forma jurídica de sociedad. Las ECE se crean, a menudo, sujetas a condiciones legales que imponen límites estrictos, y a veces permanentes, a los poderes que sus órganos de gobierno, consejeros o directivos poseen sobre las operaciones de la entidad.

En determinados ámbitos de actividad (infraestructuras, energía, telecomunicaciones, etc.), la constitución de este tipo de entidades es un instrumento habitual y frecuente para el desarrollo de proyectos que puede atender a diversos motivos de negocio, tales como regulatorios (concesión de una licencia), financieros (financiación de infraestructuras) o empresariales (negocios conjuntos) sin que en estos casos la fiscalidad sea un factor relevante en la constitución de este tipo de entidades.

Sobre esta base, parece razonable interpretar que la aprobación por parte del consejo de administración de las entidades cotizadas, de la creación o adquisición de entidades de propósito especial únicamente tiene sentido cuando la misma se encuentre domiciliada en paraísos fiscales, o pueda menoscabar de alguna manera la transparencia de la sociedad y su grupo.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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. CONCLUSIONES

- La modificación de la LSC, España ha supuesto la incorporación a normativa positiva de la mayor parte de los estándares internacionales que en materia de gobierno fiscal estaban recogidos en recomendaciones de buen gobierno corporativo.
- Los nuevos requerimientos de la LSC han completado la configuración del estatuto de responsabilidad de los administradores de las compañías cotizadas. Tanto el Código Penal como la LGT descansan en la legislación mercantil a la hora de derivar responsabilidad tributaria y delimitar la diligencia debida del buen y ordenado empresario (*business judgement rule*).
- Las empresas cotizadas españolas deben adecuarse al nuevo entorno normativo mediante la formalización, revisión y actualización de sus estrategias fiscales y políticas de gestión del riesgo fiscal, así como el marco global de control de riesgos fiscales, a efectos de cumplir con los nuevos requerimientos de la LSC.
- La elaboración de una estrategia fiscal carece de sentido si la misma no va acompañada de medidas e instrumentos concretos que ayuden a llevar a cabo la misma a lo largo de la organización. El estándar COSO ha sido tomado como marco de referencia por parte de la OCDE para la elaboración de un marco de control fiscal (*Tax Control Framework)* si bien se reconoce que el mismo requerirá una adaptación específica a la práctica tributaria de cada grupo empresarial.
- La nueva regulación puede considerarse como marco de referencia por aquellas compañías no cotizadas que quieran ser consideradas como mejores prácticas en lo relativo a gobierno fiscal corporativo, teniendo en cuenta la relevancia en el contexto actual del factor reputacional asociado a los asuntos fiscales.
- El marco definido por la LSC debiera completarse con el desarrollo normativo de un marco de cumplimiento cooperativo. La modificación del artículo 92 de la LGT indicaría que esta es una línea de desarrollo que se está considerando.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 REFORMA PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA OPERADA POR LA LEY 34/2015

José Andrés Sánchez Pedroche
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Rector de la UDIMA

Extracto

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, ha introducido una serie de medidas tendencialmente dirigidas a reforzar las potestades de la Administración, así como a combatir determinados comportamientos elusivos. Algunos de los preceptos aprobados, especialmente los contenidos en el nuevo Título VI, son de dudosa constitucionalidad. La reforma no contribuirá a luchar contra el verdadero fraude fiscal, ni a reforzar la seguridad jurídica, por lo que tampoco mitigará la creciente litigiosidad tributaria.

Palabras claves: reforma, Ley General Tributaria, derechos y garantías de los contribuyentes, prescripción y delito contra la Hacienda Pública.

TAX GENERAL LAW AS PARTIALLY AMENDED BY LAW 34/2015

Abstract

Law 34/2015, of September 21, which partially amends Law 58/2003, contains a number of measures the purpose if which is twofold: to increase Tax Authorities powers and to combat tax evasion. Some of the Articles passed, specially those in Title VI, are likely against the Constitution. The amendment will not be useful either to combat real tax fraud or to enhance legal certainty and, therefore,it will not reduce the increasing tax litigation either.

Keywords: reform, Tax General Law, taxpayers rights, prescription and tax fraud.

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

RCyT. CEF, núm. 391 (octubre 2015)

Sumario

I. Introducción

II. Tramitación parlamentaria

III. Novedades introducidas en la LGT

1. Nuevos supuestos de responsabilidad tributaria
2. Novedades introducidas en el procedimiento de comprobación y liquidación; nuevos tipos sancionadores
3. Nuevo Título VI. Previsiones en torno al presunto delito contra la Hacienda Pública
    a) Rasgos generales más relevantes del nuevo Título VI de la LGT
    b) Las novedosas previsiones legales
    c) Crítica a la regulación adoptada
    d) El error de partida. La confusión en la opción entre la prejudicialidad administrativa devolutiva o no devolutiva
4. Novedades introducidas en el procedimiento económico-administrativo
5. Unión Europea y fiscalidad
6. Modificaciones operadas como consecuencia de los cambios introducidos en otros apartados del articulado de la ley
7. Publicidad de listas de deudores a la Hacienda Pública
8. Otras modificaciones operadas por la Ley 34/2015 tanto en la LGT como en otros cuerpos normativos
9. Entrada en vigor y régimen transitorio

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

I. INTRODUCCIÓN

El 22 de septiembre pasado se publicó la reforma parcial de la Ley General Tributaria (LGT) que constituía el último eslabón de la cadena de cambios legislativos operados en el ámbito impositivo a lo largo de esta legislatura. Se trata, probablemente, de la modificación con menor eco social pero, sin duda, la de mayor enjundia jurídica, con dos nuevos Títulos, un número muy considerable de enmiendas por parte de los distintos grupos de la oposición y abundantes novedades, contenidas en setenta y una páginas del Boletín Oficial del Estado (BOE) que modifican desde la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) hasta la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA), pasando por la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim) o la Ley Orgánica de Represión del Contrabando. La razón de esa demora no resulta clara, pues las modificaciones ejecutadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Sociedades (IS)y el resto de figuras tributarias se acometieron en unidad de acto y se tramitaron y aprobaron conjuntamente. Quizás fue el gran número de objeciones –todas ellas serias– efectuadas por los distintos sectores de la sociedad civil y sobre todo por el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) y el Consejo de Estado, lo que determinó en buena medida ese retraso. Conviene no olvidar que la reforma ha necesitado, además, de la paralela promulgación de una ley orgánica para posibilitar la publicación de las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública[1]. La valoración que de la Ley 34/2015 cabe hacer es, a mi juicio, global o esencialmente negativa, tal y como ya anticipé en un número anterior de esta misma revista y trataré de justificar a continuación, al hilo de las novedades introducidas, no obstante lo cual, contiene contadas previsiones que deben ser bien recibidas[2]. Una vez más, se legisla desde la excepcionalidad para atajar algunos puntuales e inadecuados comportamientos (por supuesto, no generalizados) o remediar las dificultades experimentadas en el día a día por la Administración tributaria, cuando no para directamente garantizar su mayor comodidad, aunque todo ello se haga a costa de tergiversar la naturaleza más íntima de institutos de inveterada prosapia y perfectamente asentados y delimitados a lo largo del tiempo por la dogmática jurídica[3]. Se trata de una reforma fraguada en los despachos de la Dirección General de Tributos (DGT) sobre escombros desechados por anteriores reformas legislativas –poco importa ya el partido político de turno con responsabilidades de gobierno, pues parece que es únicamente la perseverante vo-

---

1 *Vid*. Menéndez Moreno, A.: «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *QF*, núm. 14, 2014, pág. 13.

2 Sánchez Pedroche, J. A.: «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT», *RCyT*, CEF, núm. 381, 2014, págs. 5 y ss.

3 El preámbulo de la ley justifica su razón de ser en mejoras técnicas, la creación de nuevos procedimientos y la adaptación a criterios jurisprudenciales. Desde luego lo último es poco creíble, pues más bien acontece lo contrario, aprovechándose la ley para superar determinada doctrina jurisprudencial que se había decantado por censurar determinadas prácticas administrativas.

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

luntad de los funcionarios en el tiempo la que acaba dando o quitando razones– con el supuesto fin de dotar de mayor eficacia a la labor desplegada por la Administración tributaria en su lucha contra el fraude fiscal, pero donde se revela indisimuladamente una obsesión recaudatoria, incapaz del más mínimo esfuerzo por enjuiciar su posible influencia negativa en el nivel de satisfacción de los principios constitucionales tributarios y la moral de la generalidad de los contribuyentes[4].

Poco, por no decir nada, puede rastrearse en la ley en lo que a medidas tendentes a incrementar mayores niveles de cumplimiento espontáneo de los ciudadanos se refiere[5], como la simplificación de las obligaciones fiscales[6] o el reforzamiento de los mecanismos cooperativos para mitigar la creciente litigiosidad existente en nuestro sistema tributario patrio[7]. ¿Puede pensarse acaso que la ampliación general y automática de los plazos para la conclusión de las actuaciones inspectoras –con absoluta independencia de la concurrencia o no de razones de especial complejidad– que deroga una sufrida y trabajada conquista lograda por la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los

4 En tal sentido, García Berro, F.: «Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces», *REDF*, núm. 163, 2014, pág. 13.

5 La ley recoge una tímida referencia al papel de la asesoría fiscal, recordando la necesidad de establecer nuevas líneas de colaboración para fomentar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, modificando el apartado 2 del artículo 92 (art. único, Dieciséis de la Ley 34/2015). Ni una palabra, por supuesto, sobre la necesidad de regular una profesión cada vez más relevante, resultando curioso que sin anclaje constitucional alguno, es decir, sin un precepto constitucional de referencia como puede serlo para el ámbito tributario el artículo 31 de la Norma Fundamental, se haya visto tan robustecido el deber de información sobre el estado financiero de las compañías mercantiles, frente al abandono en el que se encuentra la regulación de la asesoría fiscal. *Vid*. al respecto extensamente, Sánchez Pedroche, J. A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF/REAF/REGAF, Madrid, 2007, págs. 11 y ss.

6 El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ, de 30 de septiembre de 2014, da cumplida cuenta de ello, al afirmar en su página 2 lo que sigue: «Es de general aceptación que la simplificación, precisión y concisión normativa hacen mucho más sencillo, fácil y eficaz el manejo de la ley como herramienta al servicio de la sociedad. La multiplicidad de normas tributarias y su confusa y compleja redacción no solo generan inseguridad jurídica en los obligados tributarios afectando a la actividad económica, además, dificulta el trabajo de quienes tienen que velar por su correcta aplicación. La modificación de la LGT por el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (…) no parece que siga el camino de la claridad y simplificación. La simple lectura de su exposición de motivos pone sobre aviso. Tiene toda la apariencia de un texto precipitado. Como si se hubieran reunido, sin pulir, trabajos realizados, con mayor o menor acierto, desde hace tiempo sobre la materia».

7 Son cuatro las causas principales de conflictividad tributaria en España: a) Complejidad del sistema fiscal; b) Propensión al fraude o a la optimización fiscal por parte de los contribuyentes; c) Actitud inadecuada por parte de la AEAT; d) Mecánica incorrecta del sistema, basada esencialmente en las autoliquidaciones masivas. *Vid*. al respecto Espejo Poyato, I. y Thuronyi, V.: «How can an excessive volumen of tax disputes be dealt with?», *Tax Law Note Series*, Diciembre 2013, FMI, *passim*; VV. AA.: *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado* (dir. Alonso González, L. M.), Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, marzo, 2014, *passim*; Espejo Poyato, I.: «Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario», *QF*, núm. 10, 2014, págs. 45 y ss. La enmienda núm. 124 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados recomendaba en tal sentido la inclusión en la disposición adicional primera del Proyecto de Ley de una obligación legal para que el Gobierno remitiese en el primer semestre de 2016 un informe en el que se propusieran medidas encaminadas a reforzar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales y de reducción de la litigiosidad.

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

Contribuyentes, responde, como señala la exposición de motivos de la Ley 34/2015, a un reforzamiento de la seguridad jurídica?[8] Tampoco una sola alusión legal a la racionalización de un sistema volcado a un control tan masivo como epidérmico de los contribuyentes y que emplea buena parte de sus funcionarios en tareas de devolución provocadas por unas retenciones y pagos a cuenta excesivos, o sobre los sistemas internos de la Administración tributaria para detectar y potenciar la corrección de los inevitables errores que la aplicación de un sistema fiscal –y más uno tan complejo como el nuestro– comporta[9]. En tal sentido, deben considerarse un simple ejercicio de retórica las declaraciones contenidas en la exposición de motivos de la Ley 34/2015 cuando señala que «los objetivos esenciales» que persigue la nueva regulación son: «Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mayor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración». La Administración tributaria española cuenta en los *rankings* internacionales como una de las mejores del mundo en capacidad técnica e informática, pero ya la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha advertido del efecto perverso que ello puede comportar, cual es la pérdida de interés o motivación en la labor más complicada, que no es otra que la de hacer aflorar bases imponibles no declaradas[10]. Esta potencia

---

8 Apunta Menéndez Moreno, A.: «La modificación…», *op. loc. ult. cit.*, el hartazgo que supone la gran cantidad de tópicos contenidos en el Preámbulo de la Ley, por otra parte siempre incumplidos, especialmente los relativos a la estabilidad normativa, el reforzamiento de la seguridad jurídica o el incentivo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

9 Como acertadamente señala Espejo Poyato, I.: «Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario», *op. cit.*, pág. 50, «cualquier sistema que pretenda ser mínimamente razonable ha de partir de la aceptación de la posibilidad de que los seres humanos, incluidos los funcionarios de Hacienda, pueden cometer errores. Una buena Administración tributaria no es la que pretende ser perfecta y no cometer errores, sino la que dispone de buenos sistemas de corrección de los mismos. La Administración que carece de sistemas adecuados de corrección de errores, pues parte de la asunción de su perfección, es una maldición para todos. No solo para el ciudadano. También para los funcionarios decentes que consiguen sobrevivir en la misma». Y es que, como bien apunta esta autora, defender el interés público no comporta, *ex definitione*, llevar siempre la razón.

10 Como señalan VV. AA. *Propuestas para disminuir la litigiosidad….*, *op. loc. ult. cit.*, es cierto también que la AEAT española es de las organizaciones más rentables del mundo, al ser intensiva en tecnología y contar con una plantilla más reducida que la de países de nuestro entorno: un funcionario por cada 1.928 ciudadanos, mientras que el promedio en la Unión Europea es de 896 habitantes por funcionario. Asimismo la AEAT gastó en su funcionamiento en 2009 solo un 0,134% del producto interior bruto (PIB). No obstante, EE. UU. y Suiza mejoran con mucho ese dato con 0,083 y 0,030% respectivamente (la media comunitaria se situaba en el 0,3%). Ahora bien, no puede olvidarse que casi toda la labor en la liquidación de los tributos recae en el contribuyente y no puede soslayarse otro dato muy significativo, como remarca la OCDE: el ratio verdaderamente relevante para medir la eficacia de una Administración tributaria toma como referencia la llamada «brecha fiscal», es decir, la diferencia entre la recaudación potencial máxima y el importe total de recaudación lograda. De tal manera que cuanto más se aproxime ese importe de recaudación lograda al potencial máximo recaudable, más cerca se estará de niveles satisfactorios en el cumplimiento de objetivos. Y aquí claramente España no mantendría posiciones de privilegio en un hipotético *ranking* de eficacia respecto de otras Administraciones tributarias de nuestro entorno. *Vid*. al respecto CIAT: «Una administración tributaria para el nuevo milenio. Escenarios y Estrategia», Boletín AFIP núm. 39, *passim*; Sevilla Segura, J. V.: «La recaudación potencial como meta de la Administración Tributaria», XL Asamblea General del CIAT: *La recaudación potencial como meta de la Administración Tributaria*. IEF, 2006, *passim*. Onrubia, J.: «Reflexiones sobre la eficacia de la Administración tributaria y la complejidad de los sistemas fiscales», *Papeles de Economía Española*, núm. 125/126, 2010, pág. 349 y ss.

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

informática y esas metodologías de trabajo pueden favorecer, paradójicamente, a aquellos sujetos que se encuentran al margen del sistema, complicando la vida a los contribuyentes cumplidores, que se ven sometidos a programas de investigación sustentados en reinterpretaciones de las normas y en recalificaciones de programas de control que buscan un patrón de tributación más gravoso, pero más rentable en términos de recaudación para el contribuyente ya plenamente controlado. A esto podría añadírsele la cuestión relativa a los incentivos retributivos de los funcionarios –que se basan en la deuda liquidada, que no cobrada– lo que puede alimentar su falta de responsabilidad, pues ni conocen el resultado de las regularizaciones que promueven, ni se encuentran motivados por alcanzar el objetivo final, que no es otro que el de erogar recursos o procurar ingresos. Como señala la OCDE, este tipo de mecanismos «pueden suponer incentivos para comportamientos inapropiados, si no están bien diseñados, o al menos dejará que los contribuyentes perciban que las discrepancias no se van a resolver imparcialmente»[11].

Pese a todo lo que pueda señalarse sobre el nivel de economía sumergida en nuestro país, que encuentra reflejo en el incesante y paulatino endurecimiento de la legislación –cristalizado también en la norma que acaba de aprobarse–, conviene advertir de que la mayoría de los contribuyentes son fieles cumplidores de las normas fiscales, lo que no deja de representar un gran mérito, dada su descomunal complejidad, la inseguridad interpretativa que generan, la multiplicidad de procedimientos y de obligaciones de todo tipo existentes, por no hablar del escaso ejemplo de quienes ostentan responsabilidades públicas. La recaudación impositiva obedece, en más de un 95 %, al espontáneo proceder de los ciudadanos que satisfacen sus obligaciones en periodo voluntario. Concretamente, en el periodo 1995 a 2009, el 97,5 % de la recaudación provenía de actos de autoliquidación practicados tempestivamente por los contribuyentes, mientras que tan solo el 2,5 % restante de los ingresos brutos traía causa de la gestión coercitiva aplicada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)[12]. Con semejantes datos, no parece que otorgarle más y más poderes a la AEAT sea precisamente el único remedio al problema representado por

---

11 En tal sentido, Barrilao González, P. E.: «¿Es eficaz la Agencia Tributaria?: los derechos pendientes de cobro», *QF*, núm. 10, 2015, pág. 121, apunta un dato interesante: en el año 2012 el importe de los derechos liquidados y no cobrados «ascendía a 40.394 millones de euros. Comparando esta cantidad, con el total de ingresos obtenidos por la AEAT en ese mismo año, que fue de 8.245 millones de euros, se observa cómo el saldo pendiente representa casi cinco veces más de lo que gestiona esta organización por la actuación de sus propios órganos». El autor pone de manifiesto en su estudio, además, que el comportamiento en el tiempo de la deuda no cobrada se ha incrementado desde esa fecha respecto a 1994 en un 242 % (IRPF, IS, IRNR y otros impuestos directos), un 313 % (IVA II. EE., Tráfico exterior y otros impuestos indirectos) y hasta un 1.047 % (tasas del juego, recargos, intereses de demora, sanciones, tasas del Estado y resto de tasas). Esa existencia de deuda liquidada y no cobrada supone un derroche de recursos que demuestra la ineficacia en la que incurre la AEAT.

12 Así lo señalan Barrilao González, P. E. y Villar Rubio, E.: «La Agencia Tributaria sometida a análisis: consecuencias de su gestión», *REDF*, núm. 164, 2014, pág. 121. *Vid*., al respecto, González, X. M. y Miles, D.: «Eficiencia en la Inspección de Hacienda», *Revista de Economía Aplicada*, núm. 24, 2000, págs. 203 y ss.; Ruibal Pereira, L.: «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», Doc. n.º 27/08, 2008, IEF, *passim*.; Lasheras, M. A. y Herrera, C.: «Administración tributaria y sistema fiscal. Un análisis comparado», Doc. núm. 14/1991, IEF, *passim*.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 evasión fiscal, y ni siquiera que se trate de la solución más adecuada[13]. Es más, habría de analizarse la influencia negativa que todo ello representa para una adhesión libre al sistema que, a la vista de los elocuentes datos antes señalados, se antoja como absolutamente imprescindible. En particular, la inseguridad jurídica y su natural correlato, que no es otro que la creciente litigiosidad tributaria, tan perjudicial para las expectativas inversoras internacionales en nuestro país[14].

Por otra parte, tan solo existe alguna tímida medida recogida en la ley dirigida a luchar contra los supuestos más graves de fraude que, si bien es cierto, exige un esfuerzo internacional mucho mayor, contrasta llamativamente con el nivel de exigencia y control que se aplica a la generalidad de los contribuyentes de a pie[15]. Centros financieros *offshore*, secreto bancario, compañías de negocios internacionales (IBC), *holdings*, sociedades fiduciarias, trusts, accionistas y administradores nominales, *shell companies* con cuentas corresponsales asociadas, paraísos fiscales, tarjetas prepago y un largo etcétera, configuran el negro semblante del fraude fiscal. El diagnóstico de la situación requiere, además, considerar la forma en la que las democracias occidentales encaran el fenómeno, transidas en muchas ocasiones de una doble o incluso triple moral, por cuanto que se dice luchar contra esta lacra, a la vez que se niega toda posibilidad de dinamitar las bases mismas que la hacen posible. Es mucho el dinero que está en juego y ello explica en tantas ocasiones la falta de voluntad de los países o la ineficacia de los tratados de cooperación judicial entre los distintos Estados. Cálculos prudentes señalaban, ya para el año 2004, que de los 14,4 billones de dólares en depósitos bancarios existentes en todo el mundo (cifra que no incluía, por supuesto, los restantes activos financieros o las propiedades inmobiliarias, oro, vehículos, yates, etc.) casi tres se localizaban en centros financieros *offshore*, es decir, en paraísos fiscales, cifra por sí sola suficiente para financiar la reducción de la pobreza mundial a la mitad. Por otra parte, el crecimiento exponencial de filiales de grandes y famosas corporaciones multinacionales radicadas en estos paraísos, tal y como han demostrado McIntyre y Nguyen, determina un ahorro impositivo de más que dudosa legalidad en las soberanías fiscales donde operan las compañías por los

---

13 Es en el IS donde esa gestión directa, coercitiva pero ineficiente de la AEAT trasparece más claramente. En el caso del IRPF existe una tendencia decreciente, motivada por el incremento en la automatización en el seno de este tributo, al contrario de lo que acontece en el IVA. En tal sentido, Barrilao, P. E. y Villar Rubio, E.: «La Agencia Tributaria sometida a análisis: consecuencias de su gestión», *op. cit.*, pág. 124. *Vid*., al respecto, Jiménez, A. y Martínez Pardo, R.: «La economía sumergida en España», Doc. n.º 4, 2013, Fundación de Estudios Financieros, *passim*; Jiménez, J. D. y Barrilao, P. E.: «Una aproximación a la eficiencia en la gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria», *Papeles de Economía Española*, n.º 87, 2001, págs. 221 y ss.

14 No hay estudios sobre este particular pero, sin duda, esta cuestión pesa extraordinariamente en los potenciales inversores foráneos.

15 Nos referimos a la obligación de adoptar medidas para exigir que las instituciones financieras apliquen de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, introducida como enmienda en el Congreso de los Diputados y plasmada en la disposición adicional vigésima segunda en la que además se tipifican dos nuevas infracciones en relación con el incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o control de las cuentas financieras.

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

ingresos derivados de las operaciones realizadas con el resto del mundo desde dichos paraísos fiscales[16]. Y lo mismo ocurre con los grandes grupos empresariales que recurren frecuentemente a la utilización de entidades o instrumentos para fines específicos (*Special Purpose Entities* o *Special Purpose Vehicle*), con el propósito último de trasladar los pasivos y las operaciones de riesgo a estas mercantiles instrumentales ubicadas en territorios *offshore*. Es más, en ocasiones y sin necesidad siquiera del secreto bancario, la evasión fiscal –y en su caso el blanqueo de capitales subsiguiente– puede materializarse a través de otros mecanismos alternativos tales como el secreto societario (anonimato sobre la propiedad de las acciones, acciones al portador y administradores nominales por cuenta de terceros); transferencias fraccionadas; compraventa de premios de lotería, inmuebles u obras de arte; transferencias electrónicas; cartas de crédito *stand-by*; operaciones en mercados de valores; sociedades pantalla; fundaciones o entidades sin ánimo de lucro; falsos procesos judiciales[17]; cuentas corresponsales *shell bank* a través de las cuales se accede al sistema internacional de transferencia de fondos, proporcionando el mecanismo electrónico para que estos puedan desplazarse de una jurisdicción a otra, en ocasiones incluso a través de cuentas anidadas; casinos virtuales en internet con servidores localizados en países distintos a aquel que concede la licencia para la página web; sistemas informales de envío de dinero (fundamentalmente, *hawala*, *hundi*, *feich'ien*, *phoe kuan* o mercado negro del cambio del peso); adquisición de matrices y filiales con transferencias recíprocas; fraudes carrusel; por no hablar de las comisiones rogatorias «eviternas», generalmente cursadas por vía diplomática que consiguen la dilación de la respuesta durante varios años, y con prohibiciones expresas de utilización de esa información en casos distintos del estrictamente requerido. Es más, ese universo representado por internet ofrece soluciones completas o *packs offshore* donde la titularidad de los bienes o el dinero se transfiere a una IBC domiciliada en un paraíso fiscal en la que las acciones que materializan esos fondos de origen irregular resultan ser propiedad de una fundación de interés privado, siendo un *trust offshore* domiciliado en un paraíso fiscal (Belice, las Islas Vírgenes Británicas o Gibraltar) el beneficiario exclusivo de la fundación, con opacidad absoluta del verdadero propietario de los fondos, quien, si desea disponer de los mismos de una sola vez, podrá simular un préstamo de la IBC, mientras que si prefiere otras metodologías de rescate más discretas, podrá recurrir a una tarjeta de crédito corporativa que le permitirá sacar dinero de cajeros automáticos y pagar cualquier compra sin dejar rastro alguno[18]. No quiero extenderme más.

---

16 McIntyre, R. S. y Nguyen, T. D.: *Corporate Income Taxes in the Bush Years*, Citizens for Tax Justice, 2004, *passim*. *Vid.*, también al respecto, Citizen Works «25 Fortune 500 Corporations with the Most Offshore Tax-Haven Subsidiaries», *http://www.citizenworks.org*; Cray, C. y Drutman, L.: «Sacrifice is for suckers. How Corportions are using offshore tax havens to avoid paying taxes», Citizen Works, *passim*.

17 Donde el defraudador dispone de varias empresas, alguna de ellas en el territorio donde se encuentran los fondos a blanquear, que es generalmente un paraíso fiscal, y otras en el país a donde deben llegar los fondos, bastando a tal efecto la interposición de una demanda de cantidad que, dada la proverbial lentitud de la justicia, suele traducirse en un acuerdo de mediación amistoso o arbitral para revestir de una apariencia de legalidad a esos fondos sustraídos al fisco y que posteriormente se desea lavar.

18 La enmienda núm. 79 del Grupo Izquierda Plural incidía a este respecto, solicitando que en la nueva ley se garantizase información sobre actividades en países o territorios calificados como paraísos fiscales y la revelación, por parte de las entidades financieras emisoras de tarjetas de todas aquellas personas que utilizan habitualmente a nombre 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)".

Entre estas realidades tan paradójicas (unos contribuyentes que, mejor o peor, vienen cumpliendo con sus obligaciones fiscales, afrontan el pago de sus impuestos y cada vez se ven más constreñidos por la normativa tributaria, frente a otros que no lo hacen, pero son absolutamente inmunes o refractarios a las continuas y sucesivas reformas) discurre el camino por el que la nueva LGT pretende mejorar la aplicación del sistema tributario, pero pasando de puntillas o incluso orillando los supuestos donde se ampara el verdadero fraude fiscal y cargando las tintas únicamente en el reforzamiento de las potestades administrativas, aunque todo ello vaya en detrimento del necesario equilibro del sistema fiscal, de los principios tributarios o menoscabe los derechos de la generalidad de los contribuyentes[19].

II. TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA

Desde que se hiciera público el contenido de las modificaciones que para la LGT contemplaba el Gobierno, se manejaron hasta tres versiones del anteproyecto. Una remitida para información pública, otra para informe de la Secretaría General Técnica y otra, la definitiva, que se envió al Consejo de Estado y al CGPJ, toda vez que al CES (el otro alto órgano consultivo del Estado) no se remitió, aunque debió hacerse, ex artículo 1.1 a) de la Ley 21/1991, de 17 de junio, al tratarse de una ley «de especial trascendencia». A este respecto, el propio Consejo de Estado recuerda que aun cuando se concedió un trámite de información pública en el que tuvieron oportunidad de intervenir las personas y entidades afectadas por los intereses regulados en la norma, «hubiera debido promoverse un mayor debate público sobre una norma de esta relevancia»[20]. La tramitación

---

sociedades, fundaciones o entidades cuyos pagos se cargan contra cuentas bancarias situadas en el extranjero. *Vid*. Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M.: «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», *QF*, núms. 1 y 2, 2014, págs. 87 y ss.

19 Advertía ya a este respecto el propio Consejo de Estado, en su dictamen al Proyecto de Ley, sobre la existencia de aspectos que «pueden dar lugar a que padezca el necesario equilibrio entre la finalidad recaudatoria y antifraude que promueve el sostenimiento de los recursos públicos y las necesarias garantías, derechos y seguridad jurídica del contribuyente», así como que «la técnica normativa resulta mejorable en muchos aspectos en una reforma de importancia como la presente» (Dictamen del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015, págs. 31 y 32). El PSOE presentó enmienda a la totalidad y la devolución del proyecto de ley, puesto que no se recogía la identidad de los beneficiarios de la «amnistía fiscal» y que las observaciones del CGPJ y del Consejo de Estado respecto a tres temas tan importantes como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la prescripción y los plazos de las actuaciones inspectoras obligaba a rechazar la ley en tramitación, «al tratarse de una reforma parcial, limitada y defectuosa de la LGT que no aborda tampoco, las modificaciones legales necesarias para luchar con eficacia, y con todos los medios humanos y materiales, contra el fraude y la evasión fiscal de los contribuyentes de mayor capacidad económica».

20 Dictamen del Consejo de Estado, cit., pág. 21, donde además llega a reprocharse al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas lo siguiente: «También es de lamentar que, en ese mismo trámite, hubieran de participar algunos órganos administrativos (como las Secretarías Generales Técnicas de los Ministerios de Industria, Energía y Turismo y de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente), sin que por el contrario en un proyecto de esta importancia y en el que quedan modificadas importantes normas procesales como la LECrim. y la LJCA, haya intervenido la Secretaría General Técnica del Ministerio 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)".

parlamentaria fue breve y los distintos grupos de la oposición no consiguieron introducir enmienda alguna, pues las únicas que prosperaron fueron las propuestas a iniciativa del partido político sostén del Gobierno. El proyecto de ley tuvo entrada en el Congreso el 30 de abril de 2015[21], revistiendo carácter ordinario, y se remitió el 9 de julio al criterio de la Ponencia encargada de informarlo por su posible carácter orgánico relativo a la modificación de la disposición final segunda de la Ley 13/2005 de Represión del Contrabando que incorporaba el propio Proyecto[22]. Con anterioridad, concretamente el 7 de julio de 2015, en sesión extraordinaria del Pleno y la Diputación Permanente, se celebró el debate de totalidad del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y del Proyecto de Ley Orgánica por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal[23]. En dicha sesión se rechazó la avocación por el Pleno de ambos proyectos legislativos. La Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Congreso de los Diputados, de conformidad con lo previsto en el artículo 75.2 de la Constitución Española (CE), aprobó en su sesión de 14 de julio de 2015, el Proyecto de Ley de Modificación parcial de la LGT y el 14 de julio, en la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Congreso, se debatieron las 142 enmiendas a su articulado[24], aprobándose únicamente las presentadas por el Grupo Parlamentario Popular[25]. El 21 de julio se publicó en el Boletín de las Cortes el Informe de la Ponencia del Proyecto de Ley en el que por mayoría se acordó incorporar la enmienda 140 del Grupo Parlamentario Popular, de supresión del apartado seis de la disposición final segunda del Proyecto de Ley, además de alguna corrección técnica. Los representantes en la ponencia del Grupo Parlamentario Popular aportaron una modificación relativa a la disposición final sexta del proyecto legislativo que, también por mayoría, se incorporó al Informe de la Ponencia y a su Anexo. En el Senado de las 132 enmiendas presentadas[26], únicamente se aprobaron las dos defendidas por el Grupo Parlamentario Popular; la primera, relativa a la modificación de los apartados 1, 4 y 5 del artículo 199 de la LGT y la segunda, atinente a las disposiciones generales de reintegro de cantidades percibidas en concepto de ayuda de Estado relativas al ámbito tributario. Tanto en el Congreso como en el Senado, las pocas enmiendas aprobadas no respondieron a transaccionales con alguno de los grupos de la oposición, sino a propuestas del Grupo Parlamentario Popular y a meros reto-

21 *Vid*. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, X Legislatura, núm. 146-1, de 30 de abril de 2015, págs. 1 y ss.

22 Boletín Oficial de las Cortes Generales, *supra cit*., de 14 de julio de 2015, pág. 1.

23 Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente núm. 295, págs. 5 y ss.

24 Todas ellas de interés y a las que aludiremos, en su caso, cuando abordemos las novedades consagradas por la reforma legislativa. Su desglose fue el siguiente: UPyD 45, PSOE 17, Izquierda Plural 22, Convergencia i Unió 48 y PP 10.

25 Relativas a las obligaciones de información y diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua (primera y segunda, enmiendas 138 y 139), la tercera de supresión del apartado Seis de la disposición final segunda, la cuarta de modificación del artículo 95. 1 de la LGT con el fin de añadir un nuevo párrafo m) y por fin la adición de una disposición final nueva ajena a la LGT de creación de una tasa estatal por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil en el interior de las Centrales nucleares u otras instalaciones nucleares.

26 Desglosadas de la siguiente manera: PSOE 16, CIU 49, PP 2, GP Mixto 27, GP Entesa 38.

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

ques técnicos. En paralelo a la propia reforma parcial de la LGT se tramitó por el procedimiento de urgencia el Proyecto de Ley Orgánica por el que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal (imprescindible para aplicar el nuevo contenido que quería darse a los arts. 95 y 95 bis LGT) y que alumbró finalmente la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre[27].

En el Senado se presentaron además cuatro vetos generales al Proyecto de Ley. Los dos primeros a instancia del Grupo Entesa[28]. El veto tercero, por el Grupo Catalán de Convergència i Unió, y el cuarto por el Grupo Socialista[29]. Todos esos vetos y las demás enmiendas de las distintas fuerzas políticas de la oposición fueron rechazados el 3 de septiembre por el Pleno del Senado[30]. En el Boletín

---

27 BOE de 11 de septiembre de 2015.

28 Quienes, por ejemplo, preferían la publicación de la lista Falciani, de contribuyentes con grandes fortunas en el exterior, a la regulación propuesta por la Cámara para el listado de deudores morosos.

29 Este último aducía fundamentalmente que el pago de la deuda no debía excluir de la lista de deudores a la Hacienda Pública a todos aquellos condenados o responsables civiles, criticando la consonancia de la medida con la amnistía fiscal aprobada por el Gobierno durante la legislatura, perdiéndose además la oportunidad de regular otros comportamientos defraudatorios con trascendencia pública, como los delitos de defraudación a la Seguridad Social o la indebida obtención de subvenciones o ayudas públicas. El veto del Grupo Socialista descansaba en los siguientes siete puntos: 1) La regulación no cumplía los objetivos que decían perseguir, ni respondían a las demandas sociales de mayor transparencia (especialmente en lo atinente a la publicidad de los defraudadores); 2) Aspectos importantes del Proyecto de Ley como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o la prescripción adolecían de importantes deficiencias; 3) En lo referente a la ampliación de los plazos de las actuaciones inspectoras (entendida, no obstante, como necesaria) no podía admitirse la desnaturalización de la prescripción; 4) El Proyecto consagraba en materia de delito fiscal la garantía de la impunidad que se instauró con la reforma del Código Penal para quien regularizase su situación tributaria; 5) Al introducirse regulaciones de cuestionada viabilidad constitucional, otorgando a la Administración potestades de límites imprecisos, se incidía negativamente en el principio de seguridad jurídica y especialmente en el de igualdad de todos los contribuyentes ante la ley; 6) La reforma orillaba los nuevos problemas derivados de la globalización y la pertenencia de nuestro país a la Unión Europea: reforzar el papel de la AEAT, plantearse la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, los paraísos fiscales y las jurisdicciones no cooperativas por razones éticas y sociales, pero también económicas; 7) No se reducirían los niveles de litigiosidad, pues los contribuyentes con mayor capacidad económica tenderían a agotar todos los recursos existentes para regularizar su situación tributaria.

30 En su intervención en el Senado, ese mismo día, el ministro de Hacienda (pág. 16.544 del Diario de Sesiones del Senado núm. 169) y como justificación de la reforma de la LGT señaló lo siguiente: «El fraude a la Hacienda Pública no se puede tolerar porque es el mayor enemigo de la equidad y de la justicia fiscal. Por eso estamos impulsando con leyes –como la que hoy traigo a esta Cámara– una administración tributaria más eficaz y moderna, y una mejora sustancial tanto en los resultados de recaudación como en la concienciación fiscal del conjunto de la sociedad (…). Señorías, los resultados de la lucha contra el fraude son sobresalientes y son realmente el ejercicio de una voluntad política». Asimismo, también apuntó las medidas que a su juicio incidían en otros ámbitos como la seguridad y la reducción de la conflictividad (pág. 16.546): «Además, para combatir la economía sumergida se mejora el método de estimación indirecta de las bases imponibles en los casos en los que la administración no dispone de los datos necesarios para su cálculo. Esto mejorará la seguridad jurídica al especificar legalmente el origen de los datos a utilizar y su aplicabilidad, tanto en la determinación de sus ingresos –ventas– como en la de sus gastos –compras– y dota a la administración tributaria de un mejor instrumento contra la economía informal (…). Finalmente, la reforma introduce modificaciones para reducir la conflictividad e incrementar la seguridad jurídica. En el primero de los casos, también se amplía la facultad de los órganos de la administración tributaria para dictar decisiones interpretativas o aclaratorias de carácter

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

Oficial de las Cortes Generales de 9 de septiembre se publicó el texto del proyecto legislativo aprobado por el Senado con tres enmiendas mediante mensaje motivado, relativas al preámbulo, al artículo 199 y al 260 de la LGT[31]. El 16 de septiembre se aprobó por el Pleno del Congreso de los Diputados las enmiendas introducidas en el Senado, promulgándose la Ley el 21 del mismo mes (BOE del 22).

III. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA LGT

A los efectos de sistematizar con cierto orden lógico la gran cantidad de novedades que introduce la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, vamos a agruparlas en nueve bloques: 1) Nuevos supuestos de responsabilidad tributaria; 2) Procedimiento de comprobación y liquidación; nuevos tipos sancionadores; 3) Nuevo Título VI; previsiones en torno al delito contra la Hacienda Pública; 4) Procedimiento económico-administrativo; 5) Unión Europea y fiscalidad; 6) Modificaciones operadas como consecuencia de los cambios introducidos en otros apartados del articulado de la ley; 7) Publicidad de listas de deudores a la Hacienda Pública; 8) Otras modificaciones operadas por la Ley 34/2015, tanto en la LGT como en otros cuerpos normativos; 9) Entrada en vigor y régimen transitorio.

1. NUEVOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

a) **Se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria** en el artículo 43.1 e) de la LGT que afecta a los representantes aduaneros (no solo los agentes y comisionistas de aduanas) cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes, considerando que desde la promulgación del Real Decreto 335/2010, de 19 de

vinculante que eviten así el conflicto de interpretaciones. También se abren nuevas líneas de colaboración entre contribuyentes y administración para fomentar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias y se sientan los fundamentos legales del proyecto de suministro inmediato de formación para la gestión del IVA en tiempo real, que empezará a funcionar el uno de enero de 2017, después de las pruebas piloto que se desarrollarán en 2016. Respecto a las medidas para incrementar la seguridad jurídica se establecen nuevos plazos, más amplios, para el procedimiento de inspección y se mejoran las reglas para su cómputo, de manera que el contribuyente conozca claramente cuál es la fecha límite del procedimiento. Estos cambios suponen una importante simplificación de la normativa vigente, con reglas más claras y garantistas que contribuirán a una mayor eficacia administrativa y a una reducción significativa de la conflictividad tributaria en este ámbito. Por otra parte se aprueban medidas para agilizar la actuación de los Tribunales económico-administrativos y reducir la litigiosidad, mejorando la regulación de los procedimientos y promoviendo la utilización de los medios electrónicos en todas sus fases. Entre otras novedades, se potencia el sistema de unificación de doctrina intratribunales y en el procedimiento abreviado se acortan algunos plazos de resolución».

[31] Senado núm. 593, pág. 67. Por mor de la primera se corrigió un error material contenido en el apartado II del párrafo 7; la segunda daba nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 199 para ponerlos en consonancia con la extensión de la presentación electrónica obligatoria de documentos con trascendencia tributaria, otorgando de paso nueva redacción a los apartados 4 y 5 de ese mismo artículo en coherencia con la reducción de la sanción establecida en los apartados 2 y 7. Por fin, con la última se introdujo un nuevo apartado 3 en el artículo 260 para posibilitar la recuperación de ayudas de Estado que no tuviesen su origen en una decisión de la Comisión Europea, como ocurre con las ayudas regionales.

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

marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana, aquellos pueden actuar como representantes directos ante la aduana. Tal responsabilidad, sin embargo, no es de alcance general porque no afecta a la deuda aduanera o derechos de aduana que siguen la normativa del Código Aduanero Comunitario, aunque sí al IVA y a los Impuestos Especiales.

b) Asimismo, en el nuevo Título VI que la Ley 34/2015 incorpora a la LGT, **se contempla un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria** de la deuda tributaria para quienes hubiesen sido causantes o colaborado activamente a la realización de los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria y se encontrasen imputados en el proceso penal o hubieren sido condenados como consecuencia de dicho proceso (art. 258 LGT). Es suficiente la imputación para que esa responsabilidad solidaria de la deuda tributaria pueda ser declarada, cuyo plazo de tramitación procedimental se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querella hasta la imputación formal de los encausados. Se limitan además las posibilidades de defensa del responsable, pues este únicamente podrá impugnar el alcance global de dicha responsabilidad. Al ser posible que la mera imputación –junto con una liquidación administrativa que ya no se suspende (como veremos más adelante)– acarree el cobro de la deuda con anterioridad, en su caso, a la celebración del juicio oral, o si a resultas de este se dictara la absolución (es posible que incluso antes, en fase instructora, pudiera decretarse el sobreseimiento libre o provisional), se prevé la anulación de la declaración de responsabilidad con devolución de las cantidades ingresadas y el reembolso del coste de las garantías. Asimismo, se prevé que la interrupción del plazo de prescripción para un obligado tributario extienda sus efectos a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

   La previsión, en realidad, no introduce, a mi juicio, una verdadera novedad, pues esta hubiera consistido en considerar al tercero, colaborador o causante (bien pudiera ser el propio asesor fiscal), como autor o coautor del ilícito y no como mero responsable. La LGT/2003 en nada modificó en este punto a la LGT/1963 y siguió sin acoger la posibilidad de regular la coautoría y las demás formas de participación, decantándose por configurar la participación infractora en una suerte de responsabilidad solidaria del pago de la cuota tributaria y, en su caso, de la sanción impuesta. Efectivamente, el artículo 42.1 a) con relación al 182 de la LGT, perpetúan la incoherencia que supone transformar una responsabilidad por la participación en la comisión de un ilícito, en una simple responsabilidad tributaria, que no es otra cosa que una garantía personal para asegurar la satisfacción del crédito tributario, confundiendo, a la postre, dos instituciones, como el tributo, por un lado, y la sanción, por otro, que ninguna similitud tienen entre sí, más allá de la naturaleza pecuniaria en que ambas obligaciones se manifiestan[32]. Como con toda agudeza

[32] *Vid.* González Ortiz, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 50.

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

ha resaltado Simón Acosta, se trata de un grave error, producto probablemente de unas «cenizas que no se apagan de la vieja concepción de la sanción como un crédito cuyo cobro debe ser garantizado»[33]. Error al que, no obstante, ha colaborado activamente el propio Tribunal Supremo (TS) cuando, al hablar de responsabilidad solidaria, señala que «la justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales de determinadas personas...»[34]. Lo lógico, por lo tanto, es que si el tercero participó en la comisión de una infracción o en un hecho delictivo, se le impusiera la sanción correspondiente junto a la del propio contribuyente, y sin que ninguna de ellas tuviera virtualidad liberadora para el otro, pues resultaría contrario al principio de personalidad de la pena que el tercero responsable tuviera que pagar por la sanción impuesta al obligado tributario y que este, a su vez, se liberara de su propia responsabilidad aprovechando el pago del responsable. Sin embargo, dicha lógica no es seguida por la LGT que se contenta con el cobro de la sanción y, en su caso, de la cuota, aunque para ello tenga que menoscabar los propios principios rectores de la potestad sancionadora y el fundamento último de la sanción como instituto jurídico, sobre todo si no olvidamos que los «responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil»[35]. Consideramos, pues,

---

33 Simón Acosta, E.: «La potestad sancionadora», en VV. AA., *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, pág. 716, quien apostilla, «en efecto, la sanción solo formalmente puede ser calificada como crédito. Su estructura formal o externa es similar al crédito: una parte, la Administración, tiene derecho a exigir a otra, el infractor, una cantidad de dinero. Pero su fundamento y razón de ser y, por tanto, la misma esencia de su ser son radicalmente diferentes. El crédito tributario es un derecho subjetivo, esto es, un interés jurídicamente protegido. El interés protegido es un interés patrimonial, un interés a obtener una cantidad de dinero detrayéndolo del patrimonio del sujeto obligado. Se trata además de un crédito que merece una tutela especial, pues a través del mismo no solo se enriquece la Administración, sino que se hace efectivo el deber de solidaridad que se concreta en los principios de reparto de las cargas públicas. En cambio la sanción es una medida represiva, un castigo, un sufrimiento que se provoca a una persona como compensación o retribución de la comisión de un ilícito y que tiene asimismo la finalidad de evitar que se repita la conducta antijurídica. No se protege ni se tutela en este caso un interés patrimonial de la Administración. La sanción no es un derecho subjetivo, un interés patrimonial de la Administración que merece la tutela del Derecho. La sanción es simplemente un mal causado al infractor, similar al que se le impone cuando se le priva de libertad».

34 SSTS de 9 de septiembre de 1993 y 24 de septiembre de 1999.

35 Artículo 41.6 de la LGT. El Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, Madrid, 2001, pág. 78, recomendó incluso el establecimiento de multas coercitivas con el fin de obligar al contribuyente a hacer efectiva su obligación de reembolso al responsable. *Vid.* Herrera Molina, P. M.: «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», en *Sujetos pasivos y responsables*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1997, pág. 709; Baeza Albendea, A.; Caro Cebrián, M. J. y Caro Cebrián, A.: «Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (I)», *Carta Tributaria*, n.º 81, 1988, pág. 11 y Martín Dégano, I.: «La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *Carta Tributaria*, monografías núm. 1/2001, pág. 24.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 el artículo 258 de la LGT no introduce una novedad de calado porque si de resultas del proceso penal se declarara la responsabilidad penal, será en dicha sede donde se dilucidarán las responsabilidades de terceros, mientras que si dicha responsabilidad no concurriese, y la liquidación se sustanciara en vía administrativa, ya existen preceptos que amparan esa responsabilidad. La verdadera novedad hubiera consistido en el reconocimiento de la coautoría en la comisión del ilícito y no en la responsabilidad solidaria para afrontar su pago[36].

2. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN Y LIQUIDACIÓN; NUEVOS TIPOS SANCIONADORES

a) **Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y sanción por el abuso en la forma negocial elegida.**

La Ley 34/2015, mediante la reforma del artículo 15.3 de la LGT y la introducción de un nuevo artículo 206 bis, prevé la imposición de sanciones por la comisión de una infracción grave en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria que suponga la falta de ingreso de la totalidad de la deuda, la obtención o solicitud indebida de una devolución o la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos a compensar o deducir en base o en cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, cuando, con anterioridad a su declaración, exista igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquellos supuestos en los que ya se hubiese establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. A estos efectos, se establece una obligación de publicación de las resoluciones de la Comisión prevista en el artículo 159 de la LGT.

La elusión fiscal constituye un problema grave, no solo por erigirse en una vía profusamente utilizada por aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica, sino por evidenciar una mayor malicia, al requerirse amplios conocimientos fiscales para su adecuada implementación (fraude sofisticado). En opinión del profesor Palao Taboada, se trata de una de las cuestiones fundamentales del Derecho tributario actual, tanto en el ámbito interno como internacional que aconsejaría, quizás, una norma o cláusula general antiabuso, similar a las existentes en otros países de nuestro entorno[37]. La propia Comisión Europea abogaba por esta solución en su Plan de acción

[36] De precepto innecesario lo consideró acertadamente la enmienda número 122 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados, que abogó por su supresión.

[37] *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 9.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de 6 de diciembre de 2012[38]. Como bien advierte el Consejo de Estado, lo que subyace en el fondo de este problema es el conflicto entre el *ius vivens* que existe en la práctica y los límites impuestos por el derecho objetivo en la configuración de los negocios jurídicos con una determinada causa[39]. Con la reforma de la LGT lo que se trata de evitar es la elusión fiscal (soslayar de forma indirecta la aplicación de un precepto tributario ya promulgado), no la evasión o la ocultación fiscal (como tal, conducta tipificada y por ello plenamente sancionable), ni la economía de opción, comportamiento lícito en el que se respeta la libertad de los contribuyentes para actuar jurídicamente dentro de la legalidad para que la carga tributaria sea la menor posible[40]. Recordemos que en la reforma de la LGT del año 2003 se denominó a este tipo de fraude abuso en la aplicación de la norma tributaria, denominación que luego se varió por la de «conflicto», en un término mucho menos preciso y, a mi juicio, inadecuado[41]. En una primera versión del Anteproyecto, se establecía imperativamente que la apreciación de la existencia de conflicto implicaría la sancionabilidad de la conducta («No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el Título IV de esta ley»). Tal extremo fue objeto de severa crítica por parte del CGPJ,

38 COM 2012 722 final, pág. 7. *Vid.*, al respecto, Calderón Carrero, J. M.: «La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones», *RCyT*. CEF, núm. 363, 2013, págs. 5 y ss. Para la regulación británica, Martín López, J.: «La norma general antiabuso del Reino Unido», *REDF*, núm. 164, 2014, págs. 79 y ss.

39 Dictamen cit. pág. 34.

40 En alguna ocasión se ha apuntado, sobre todo desde los púlpitos administrativos, que el interés del ciudadano en conocer con exactitud lo permitido por la norma debe apreciarse desde el punto de vista del ciudadano «cumplidor», y no desde la perspectiva del contribuyente que desea pagar lo mínimo y que busca los huecos o intersticios de impunidad que ofrece el Derecho. Dicho de otra manera, la persona que quiera cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales debe abstenerse de las interpretaciones arriesgadas de la norma, porque solo aquel que busca los resquicios de impunidad por los que «colarse» estaría interesado en la máxima exactitud. Pero, claro, dicho criterio obligaría al contribuyente a realizarse una especie de hara-kiri tributario, practicando autoliquidaciones que, en caso de duda, se inclinarían siempre por favorecer los intereses de la Hacienda Pública, en contra de un recto criterio interpretativo, y máxime si pensamos que en muchas ocasiones quien pudo haber evitado la oscuridad o la anfibología interpretativa de la norma, no lo hizo en absoluto. Sin embargo, lo cierto es que en no pocas ocasiones los contribuyentes actúan de este modo, temiendo que esa opacidad legal se torne a la larga perjudicial para sus intereses y considerando la normativa tributaria como una verdadera «espada de Damocles». La propia Audiencia Nacional (AN) en varias de sus Sentencias (16 de febrero, 9 de marzo, 5 de mayo y 22 de septiembre de 2011) advierte de la incorrección que supone evitar a ultranza toda planificación que arroje un ahorro fiscal, pues en tal caso se caería en la «economía de opción inversa» que vendría a consistir en tributar siempre de la manera más gravosa posible para favorecer el interés recaudatorio de la Hacienda Pública.

41 *Vid.*, al respecto, el dictamen 1403/2003, de 22 de mayo del Consejo de Estado, donde este criticó que la figura tuviese perfiles poco definidos, pese a que podía servir de «cláusula de cierre del sistema», no obstante lo cual objetó frontalmente la posibilidad de sancionar las conductas por las que el conflicto se materializaba, al implicar una «formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado que puede resultar inconstitucional» pues «la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 manera que en la versión del Proyecto de Ley remitida al Consejo de Estado se varió la redacción, estableciendo la simple posibilidad[42]. En sus consideraciones, el CGPJ aludía a que de esa forma se construía una especie de norma sancionadora en blanco, cuyo destino era integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria, sino por la decisión de un mero órgano administrativo, en base a una suerte de identidad fáctica, lo que implicaría una infracción de los principios de taxatividad y tipicidad, inherentes al derecho administrativo sancionador[43]. Y de esta misma opinión participó el Consejo de Estado, para quien no cabe a este respecto más que dos soluciones: una subjetiva o tipificadora que admitiría la sanción, y otra objetiva que la excluiría, pero nunca un *tertium genus*. A juicio del propio Consejo de Estado, el entonces Proyecto de Ley seguía los mismos derroteros que el Anteproyecto inicial de la LGT del 2003, omitiendo lo que sería absolutamente necesario para poder sancionar el abuso de derecho: la configuración «con todas las garantías de un tipo específico infractor»[44].

Es precisamente esa suerte de automaticidad en la imposición de la sanción ante un comportamiento abusivo de la forma negocial recogido en la Ley 34/2015 lo que paradójicamente puede volverse en su contra en todos aquellos casos en los que siendo la conducta del contribuyente subjetivamente reprobable –pero todavía no catalogada o «tipificada» por la Administración– no quepa reproche sancionador alguno, dando así alas a las conductas más imaginativas y perversas posibles, con tal de que

---

42 «En los supuestos anteriores podrán imponerse sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquel o aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración».

43 La DGT, como órgano proponente de la medida introducida en el proyecto legislativo, respondió a las observaciones del CGPJ en los siguientes términos: «La imposición de sanción tributaria no va a proceder en todos los supuestos de conflicto, sino en aquellos con igualdad sustancial respecto de otros sobre los cuales la Comisión consultiva, en su día creada por la LGT, ya se hubiese pronunciado en el sentido de existencia de conflicto, siendo público dicho pronunciamiento y siempre, claro está, que se incurra en alguna de las conductas tipificadas como infracción tributaria en el título IV. De esta manera se evita que queden impunes las conductas tipo que han sido previamente calificadas como artificiosas, y no como meras economías de opción (…). En definitiva, la publicidad de los informes de la Comisión permite que el obligado tributario conozca la calificación jurídico-tributaria que una determinada operación o esquema de actuación le merece a la Administración tributaria, y de ese conocimiento y de la actuación contraria al mismo surge la responsabilidad y el reproche sancionador (…) de la misma manera que el artículo 179.2 d) de la LGT exime de responsabilidad infractora a quienes ajustan su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en publicaciones o comunicaciones o en consultas tributarias formuladas por otro obligado siempre que en este último caso exista igualdad sustancial, el proyecto establece una presunción de responsabilidad análoga, pero en sentido contrario. Esto es, si la conducta es sustancialmente igual a aquella respecto de la cual la Administración ha publicado su criterio y el reproche que le merece, el sujeto estará a priori incurriendo en responsabilidad infractora y, en consecuencia, podrá ser sancionado por la infracción eventualmente cometida de las tipificadas en los artículos 191 a 206 de la LGT».

44 Dictamen del Consejo de Estado, cit., págs. 43 y 44, donde se afirma que la «mera definición de conductas, de por sí, no es idónea para que pueda construirse sobre ella un tipo infractor».

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

sean novedosas. En el sentir del Consejo de Estado, la garantía constitucional representada por el principio de tipicidad inserto en el artículo 25 de la Constitución, no se salvaguarda con la solución adoptada finalmente en la ley, pues el desacuerdo con los criterios administrativos –por repetidos, públicos y delimitadores que sean de esas conductas consideradas artificiosas– no basta para que se entiendan satisfechas las garantías insertas en los principios de tipicidad y culpabilidad, pues «únicamente cabría arbitrar una solución sancionadora, en el seno del título que regula las infracciones y sanciones, delimitándose una por una las conductas constitutivas de infracción, tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador»[45], razón por la cual este extremo fue considerado esencial por el Consejo de Estado en el sentido y alcance previstos en el artículo 130.3 del Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio (Reglamento Orgánico del Consejo de Estado). Las recomendaciones del CGPJ y del Consejo de Estado no han hecho mella sin embargo en el legislador, decidido, esta vez sí, a sancionar las conductas elusivas. Pero esa posibilidad de sancionar el abuso negocial en fraude a la ley tributaria (un muerto nunca bien enterrado, que resucita con ocasión de cada reforma de la LGT[46]), no está precisamente exenta de problemas. Como decimos, la reforma se inclina por la sanción preceptiva para los casos previamente catalogados, cuando existiese igualdad sustancial (concepto jurídico indeterminado, con todo lo que ello comporta al introducirse un elemento analógico impropio del ámbito sancionador[47]) entre el supuesto que hubiese sido declarado abusivo por la Comisión consultiva prevista en el artículo 159.8 de la LGT y aquellos otros cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración. En la versión del Anteproyecto de Ley se preveía incluso la posibilidad de que la Administración, sin necesidad de expediente administrativo alguno en curso, pudiera solicitar el dictamen de esa Comisión consultiva al objeto de pronunciarse sobre actos o negocios abstractos, con el fin de ampliar el elenco de supuestos merecedores de calificación elusiva, prescindiendo con ello, claro está, de la multiplicidad de matices que podrían concurrir en cada caso concreto[48]. Por lo tanto, el curioso elemento tipificador de la forma negocial abusiva utilizada, concreta o abstractamente considerado, es que sea sustancialmente igual a otro ya previa-

45 Dictamen *ult. cit*. pág. 45.

46 Nótese además que la redacción del precepto es imperativa («procederá»), de forma tal que se obliga a la imposición de la sanción en todo caso, sin dejar margen alguno para valorar la procedencia en cada caso concreto del reproche sancionador.

47 De estándar laxo lo califica Palao Taboada, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de Modificación de la Ley General Tributaria», *REDF*, núm. 165, 2015, pág. 23.

48 Observa, con su habitual agudeza el profesor Palao, la dificultad que entraña incluso para la propia DGT en vía de consulta tributaria un dictamen sobre la norma antielusión contenida en el artículo 89.2 de la LIS, sin la comprobación completa de la operación efectivamente realizada y todas sus consecuencias.

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

mente calificado como tal, lo que puede plantear serios problemas para conductas no previamente identificadas por la AEAT, como señalábamos antes, pero también para aquellas otras que, guardando cierta similitud con las catalogadas, no respondan a fines elusivos o contengan matices relevantes.

La doctrina, pese a lo afirmado de contrario por la exposición de motivos de la ley cuando apunta el consenso doctrinal reinante en esta materia, ha mostrado sus serias dudas acerca del posible reproche sancionador en el caso de operaciones realizadas en fraude de ley tributaria o abuso negocial[49], pero es cierto que la jurisprudencia no ha contribuido tampoco a despejar todas las dudas, pues se ha mostrado confusa y, desde luego, no ha sido ni mucho menos unánime en la solución que hubiera de otorgarse a esta cuestión. Así, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 18 de marzo de 1999 afirmaba que la calificación como fraude de ley impedía la imposición de sanciones administrativas, pero no la exigencia de responsabilidades penales. En la misma línea, se posicionaba la Sentencia del Juzgado de lo Penal número 14 de Madrid de 6 de abril de 2000 y la STS de 28 de noviembre de 2003. En esta última, y aunque finalmente la apreciación del delito fiscal se basó en la existencia de simulación, el Alto Tribunal tomaba partido ante la hipótesis de que la operación desarrollada no hubiera sido determinante de una simulación, sino de un fraude de ley, afirmando que este último no es incompatible con el delito contra la Hacienda Pública.

Con semejantes pronunciamientos, es natural la querencia que desde hace lustros viene mostrando la DGT a sancionar los supuestos constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma, sobre todo si no se olvida que la artificiosidad de ciertos comportamientos –que quedarían sin más reproche que la cuota dejada de ingresar y los intereses debidos– contrasta llamativa y poderosamente, hay que reconocerlo, con las sanciones, nada desdeñables, que merecen los infractores en supuestos de meros descuidos o simples negligencias[50]. Ahora bien, seguimos pensando que esa sanción obligada y automática de los supuestos constitutivos de abuso o fraude presenta claros flancos a la crítica. El conflicto en la aplicación de la norma constituye un supuesto absolutamente diferenciable del incumplimiento o impago de la obligación tributaria. En este último caso, verificable, por ejemplo, a través de un negocio indirecto o simulado, es perfectamente posible recurrir al expediente sancionador por la comisión de una infracción tributaria o, incluso, de un delito de defraudación tributaria, toda

49 El fundamento de la no punibilidad del fraude de ley radica precisamente en el hecho de que, de acuerdo con la opinión doctrinal dominante, el hecho imponible no se ha realizado, sino que la aplicación de la norma eludida se produce por analogía. En consecuencia, el castigo del fraude de ley equivaldría asimismo a la apreciación analógica de la norma punitiva, lo que resulta contrario al artículo 25.1 de la CE. *Vid.* Palao Taboada, C. «Notas a la Ley 25/1995», *RCyT*. CEF, núm. 80, 1995, pág. 12). Y del mismo autor, «La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria», *RCyT*. CEF, núm. 248, 2003, págs. 78 y ss.

50 Como bien apunta Menéndez Moreno, A.: «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, 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)".

vez que aquí sí se ha realizado el hecho imponible, surgiendo la obligación tributaria posteriormente desatendida por el contribuyente[51]. El negocio realizado en fraude a la ley tributaria no constituye un negocio ilícito, sino, a lo más, un negocio portador de unos resultados injustos. Para que tales consecuencias merezcan reproche sancionador, se precisaría en todo caso de la adecuada demostración de la culpabilidad por parte de la Administración y no una suerte de automaticidad por la mera catalogación y publicidad de la operación realizada. Y digo que el fraude o el conflicto no determinan una ilicitud automática porque si su presupuesto principal es la no realización del hecho imponible (que se trata de evitar mediante el recurso a la norma de cobertura) es lo cierto que tampoco habrá cuantía eludida, salvo que se aduzca una suerte de extensión o de aplicación analógica de la norma defraudada[52], extremo este que ya fue rechazado para la propia mecánica del fraude a la ley tributaria regulada en la LGT tras la reforma de 1995 y en su redacción hasta ahora vigente tras la promulgación de la Ley 58/2003[53], y que tampoco se compadecería mínimamente con las previsio-

51 Casado Ollero, G. et ál.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13.ª ed., Tecnos, Madrid, 2002, pág. 194. Así también Rosembuj Erujimovich, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 132 y ss.; Carrasquer Clari, M. L.: *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, págs. 341 y ss.; Falcón y Tella, R.: «La imposibilidad conceptual de liquidaciones administrativas por importe superior a los quince millones de cuota en los supuestos de simulación», *QF*, núm. 17, 1999; Ferreiro Lapatza, J. J.: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *QF*, núm. 8, 2001, pág. 22; López Molino, A.: «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la LGT)», *CT*, núm. 85, 1998, pág. 165; Falcón y Tella, R.: «El fraude de ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción; su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4.º del CC», *QF*, núm. 17, 1995, pág. 13; Martín Queralt, J.: «La reforma de la Ley General Tributaria», *TF*, núm. 60, 1995, pág. 11; Ruiz Toledano, J. I.: *El fraude de Ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Valencia, 1998, págs. 211 y ss. De esta opinión son también González García, E.: *El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 24; Serrano González de Murillo, J. L. y Cortes Bechiarelli, E.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, dir. Calvo Ortega, R. Edersa, Madrid, 2002, pág. 60, y Vilarroig Moya, R.: «Fraude de ley y operaciones sintéticas», en VV. AA. García Novoa, C. y López Díaz, A. (coordinadores) *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 149 y ss. Choclán Montalvo, J. A.: «Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal. A propósito de la STS de 15 de julio de 2002, Sala 2.ª, de 15 de julio de 2002», *Actualidad Jurídica*, Aranzadi, núm. 551, año XII, de 31 de octubre de 2002, y García Novoa, C.: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria», *QF*, núm. 8, 2003. Arias Velasco, J.: «Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000», *QF*, núm. 7/2002, págs. 11 y ss. El último de los autores citados apunta la imposibilidad de sancionar el fraude de ley, pues a pesar de tratarse de una conducta ilícita al producir un resultado contrario al ordenamiento jurídico «quien incurre en fraude de ley, tributaria o civil, amparó su conducta en el tenor literal de una norma, la norma de cobertura, aun cuando con ello se eluda el espíritu de otra norma. La única reacción posible del ordenamiento jurídico frente a este tipo de conducta, la única sanción –civil pero no penal– es aplicar la norma eludida en lugar de la norma de cobertura. En contra, sin embargo, Alonso Madrigal, F. J. y Gómez Lanz, F. J.: «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación», *RCyT*. CEF, núm. 54, 2006, págs. 3 y ss.

52 Sobre ello *vid.* Rosembuj Erujimovich, T.: *El fraude de ley y la simulación*..., *op. cit.*, págs. 117 y ss., y Carrasquer Clari, M. L.: *El problema del fraude a la ley* ..., *op. cit.*, págs. 91 y ss. con abundante bibliografía.

53 «El Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria. Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda», Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, Ma-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 generales sobre la validez de la aplicación analógica en el ámbito sancionador[54]. En los supuestos de conflicto o de operaciones diseñadas en fraude a la ley tributaria, no existe ocultación de la situación económica, presupuesto este por el contrario determinante del ilícito tributario, pudiendo la Administración tributaria ejercer plenamente sus facultades de autotutela. En el fraude a la ley tributaria no hay omisión de la declaración del hecho imponible –ni incorrecta ni incompleta– y al no haberse realizado el hecho imponible, no se puede producir ningún resultado contrario a la ley tributaria, tratándose de una laguna legal. Como bien ha advertido TIEDEMANN, el aprovechamiento de las lagunas o antinomias legales no debe ser constitutivo de un automático reproche sancionador, pues el perjuicio que de ello puede derivarse para la Hacienda Pública no es consecuencia tanto del engaño del contribuyente, cuanto de una deficiente técnica legislativa[55]. En términos más rotundos, si cabe, se ha expresado TIPKE, para el que las conductas en fraude de ley pueden ser inmorales, pero en ningún caso pueden, ni deben ser castigadas[56]. Por otra parte, el Tribunal Consti-

---

drid, 2001, pág. 53, excluía expresamente la posibilidad de sancionar el fraude de ley tributaria. *Vid.* en tal sentido VV. AA.: *Guía de la Ley General Tributaria*, 1.ª ed. CISS, Bilbao, 2004, pág. 54.

54 Analogía lógicamente *in peius* y que, como tal, resulta prohibida en el ámbito penal. Dicha prohibición, señala POLAINO NAVARRETE, M.: *Derecho Penal, Parte General, fundamentos científicos del Derecho Penal*, 4.ª ed. Bosch, Barcelona, 2001, vol. 1, pág. 429, constituye una garantía elemental del Estado de Derecho.

55 TIEDEMANN, K.: *Lecciones de Derecho Penal económico (comunitario, español, alemán)* (trad. GARCÍA ARÁN), Bosch, Barcelona, 1993, pág. 164. Con claridad lo expresa la STSJ de Navarra de 9 de enero de 2002, cuando apunta a que el fraude de ley no contraviene el mandato de una norma, pues es imposible contravenir algo que se ha evitado: «la figura del fraude de ley en el ámbito jurídico tributario no implica una vulneración directa del ordenamiento jurídico, sino la realización de un hecho no gravado por la ley, pero al que esta por vía de analogía considera que ha de aplicarse el gravamen, al conseguirse un resultado equivalente». De otra opinión bien contraria son ALONSO MADRIGAL, F. J. y GÓMEZ LANZ, F. J. «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación», *op. cit.*, pág. 32, para quienes la única razón que ha llevado a no sancionar el fraude de ley es el clima ideológico y doctrinal denunciado por el profesor PALAO; un mero prejuicio ideológico –siguen añadiendo los autores– del que el legislador debiera desprenderse cuanto antes.

56 «Los contribuyentes pueden evitar el deber tributario mediante la elusión fiscal, el fraude a la ley tributaria o la defraudación tributaria. No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. Toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posible. La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad. A estos efectos es irrelevante si el contribuyente no realiza el hecho imponible mediante su conducta fáctica (por ejemplo, no trabaja para no obtener renta, o no fuma) o si encuentra con ayuda de su asesor una configuración jurídica que permite eludir o reducir el impuesto. D. SCHNEIDER no solo no considera inmorales estas operaciones, sino que las juzga «éticamente necesarias» como medida formativa para el legislador. Nos alegraríamos extraordinariamente si el método de enseñanza y educación propugnado por D. SCHNEIDER resultara eficaz. No obstante, el legislador no ha mostrado hasta ahora capacidad de aprender y formarse. Al contrario, las leyes se complican progresivamente mediante las reformas y añadidos para privar de sustrato jurídico a quienes realizan conductas elusivas legales pero no deseadas por el legislador. Es inmoral la conducta de quien incurre *in fraudem legis* para evitar mediante un rodeo la ley que tiene como consecuencia jurídica el nacimiento de la deuda tributaria. Sin embargo, la conducta solo puede ser castigada cuando se han suministrado datos falsos a la Administración» (TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado*

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

tucional (TC), en su Sentencia 120/2005 (con cita de la Sentencia 75/1984, de 27 de junio), declaró contrario a la Norma Fundamental tal posibilidad de sancionar señalando que «la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, constituye una analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 de la CE»; siendo por lo tanto clara «la improcedencia constitucional de contornear los límites estrictos de cualquier tipo penal que pudiese entrar en consideración con ayuda del recurso a la noción de fraude de ley»[57]. En tal sentido, el máximo intérprete de la Carta Magna se cuida de señalar que el concepto de fraude de ley, pese a las connotaciones que puede presentar su denominación, no puede asimilarse a otro tipo de conductas relevantes desde el punto de vista del *ius puniendi*[58]. La conclusión, por lo tanto, es que a pesar de que el TC en

y de los contribuyentes. Traducción, presentación y notas a cargo de Herrera Molina, P. M., Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 110).

57 El TC apunta la dificultad de que el fraude de ley tributaria abra la puerta a la tipicidad por delito fiscal en función de los siguientes argumentos: a) El concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley contenido en el artículo 6.4 del Código Civil; b) Dicho concepto poco o nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño. La actuación llevada a cabo es veraz y transparente, a pesar de que pueda encuadrarse en la estrategia tendencialmente dirigida a minimizar la carga tributaria; c) La razón de lo anterior descansa en un hecho cierto: en el fraude de ley no hay ocultación, sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (la norma de cobertura) previsto para otros fines (norma principal); d) No hay, por lo tanto, violación frontal de la norma tributaria y con ello resulta difícil imputar una conducta en concepto de infracción tributaria o ilícito penal; e) En el fraude de ley, al contrario que en la simulación, no concurre el elemento subjetivo del tipo propio de la defraudación tributaria, es decir, el ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, sin que sea suficiente a tal fin la existencia de un perjuicio o menoscabo a la Hacienda Pública. Estos argumentos fueron parcialmente reiterados, como *obiter dicta*, por la posterior STC 48/2006, de 13 de febrero. *Vid.* Choclán Montalvo, J. A.: «Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)», *La Ley*, núm. 6296, 15 de julio de 2005, págs. 1 y ss. Falcón y Tella, R.: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de "lex certa" en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 de julio 2000», *QF*, núm. 1, 2001, pág. 6, con apoyo explícito en la STC de 19 de julio de 2000, señaló en su momento que las liquidaciones basadas en el fraude ley no pueden dar lugar a sanciones, al no cumplirse las exigencias de *lex certa* en el grado constitucionalmente exigible a efectos sancionadores: «la ley es consciente de que no pueden constitucionalmente aplicarse sanciones en supuestos de fraude de ley, en los que se consigue un resultado "equivalente" al del hecho imponible, pero sí realizar formalmente este». Cfr. Prada Larrea, J. L.: «Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual», *Impuestos*, núm. 6, 1996, *passim*.

58 «Nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término fraude como acompañante a la expresión de ley acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otros menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante rodeo o contorneo legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde a su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento algu-

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

su Sentencia 120/2005 no descarta radical o absolutamente la posibilidad de que las conductas constitutivas de fraude a la ley tributaria puedan ser sancionadas en vía penal[59], considera que en la mayoría de supuestos constituirá una analogía *in malam partem*, proscrita por el artículo 25.1 de la Constitución[60]. Además, el Alto Tribunal distingue perfectamente los supuestos de simulación de los propios de fraude de ley cuando en la referida STC 120/2005 (FJ 4.º) afirma que «mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista»[61]. En el mismo sentido cabe traer a colación la STC 63/2005, de 14 de marzo, cuando señala que «si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal»[62].

---

no de la base imponible, sino que, muy por el contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal». En realidad, el TC con este pronunciamiento se alinea con las tesis del Consejo de Estado vertidas en su Dictamen de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria (Expediente 1403/2003), cuando aludía a la vulneración del principio constitucional de tipicidad en el supuesto de que se intentasen sancionar las conductas constitutivas de fraude de ley.

59 Muy crítica con este planteamiento se muestra Jiménez Jiménez, C.: «Imposibilidad de sancionar penalmente las conductas realizadas en fraude de ley», *RCyT*, CEF, núm. 72, 2005, pág. 224. Por el contrario, Alonso Madrigal, F. J. y Gómez Lanz, F. J.: «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación», *op. cit.*, pág. 47, ven en ello la esperanza de que el TC acabe variando de planteamiento, pues en su opinión habría de procederse a la incriminación de las conductas constitutivas de fraude de ley por típicas: «Así las cosas, es irrelevante desde la perspectiva de la tipicidad penal afirmar que el mecanismo que prevé el artículo 15 de la LGT entraña una integración analógica o bien, como se defiende en este trabajo, que la subsunción de los hechos en el presupuesto abstracto previsto en el artículo 15 supone la realización del hecho imponible, tanto material como formalmente. Y es irrelevante porque en ambos casos surge la obligación tributaria y el obligado tributario elude su cumplimiento; es decir, están presentes en los hechos los elementos que, con el carácter defraudatorio del comportamiento, delimitan la tipicidad penal». Esto es lo que parece apuntar la STC 129/2008, donde se admite que en el fraude de ley puede existir engaño y, por lo tanto, ocultación, en contra de lo afirmado por la STC 120/2005.

60 Hay autores que van más allá incluso, negando absolutamente toda posibilidad de incriminar las conductas en fraude de ley. En tal sentido se pronuncian, Pérez Royo, F.: «El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)», *La Ley*, núm. 6281, 24 de junio de 2005, pág. 1.939; Burlada Echeveste, J. L.: «El fraude de Ley en el Derecho Tributario», *QF*, núm. 7/8, 2006, pág. 54, y Bacigalupo Saggese, S.: «Principio de legalidad y fraude a la ley. Comentario a la STC 120/2005, de 10 de mayo, rec. amparo núm. 5388/2002», *RCyT*, CEF, núm. 71, 2005, pág. 212.

61 *Vid.* al respecto Falcón y Tella, R.: «El fraude de ley o "conflicto en la aplicación de la norma" y el delito fiscal: la importante STC de 10 de mayo de 2005», *QF*, núm. 12-13, 2005, págs. 5 y ss.

62 La STC 63/2005 sigue recordando a estos efectos que cuando se aducen vulneraciones de la tutela judicial efectiva y de la legalidad penal por razón de las operaciones judiciales de subsunción de los hechos en las normas penales preexistentes, se puede «apreciar lesionado el derecho a la legalidad penal cuando tales operaciones obedezcan a una aplicación de la norma punitiva tan carente de razonabilidad que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 esa senda del TC español también es la transitada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que, en su Sentencia de 21 de febrero de 2006, caso Halifax, asunto C-255/02, rechazó la posibilidad de recalificación del hecho imponible en un supuesto de abuso de derecho, pues dicha reconstrucción del hecho imponible, comportaría una lesión al principio de seguridad jurídica[63]. Es más, aunque al Tribunal de Luxemburgo no se le preguntó por una eventual imposición de sanciones, precisó expresamente, *obiter dicta*, la improcedencia de las mismas: «procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad»[64]. Dicha doctrina, sin embargo, es matizada posteriormente por la STJUE de 22 de mayo de 2008 en el asunto C-162/07, Ampliscientifica y Amplifin, para la que el abuso de derecho comporta la prohibición de los «montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal», si bien la existencia de un motivo económico válido exceptuaría esa calificación abusiva[65].

---

por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas».

63 El principio de seguridad jurídica es el contrapunto necesario a las cláusulas antiaabuso potencialmente limitativas de las libertades comunitarias. Al respecto, *vid.* Calderón Carrero, J. M.: «La seguridad jurídica como límite comunitario a la articulación de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal: una nota sobre la STJUE de 5 de julio de 2012, asunto SIAT, C-318/10», *RCyT*. CEF, núm. 356, 2012, pág. 84.

64 Muy favorable a la doctrina del Tribunal de Luxemburgo contenida en esta sentencia se muestra Falcón y Tella, R.: «El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 febrero 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado», *QF*, núm. 6, 2006, págs. 5 y ss. *Vid.* Pistone, P.: «Abuse of Law in the context of indirect taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)», AA. VV., De La Feria, R. & Vogenaur, S. (eds.): *Prohibition of Abuse of Law-A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, Oxford, 2011, págs. 387 y ss.

65 *Vid.* Martín Jiménez, A. J.: «Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea», *QF*, núm. 7, 2012, págs. 79 y ss.; Martín López, J.: «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el Derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias», *QF*, núm. 8, 2015, págs. 41 y ss.; Lampreave Márquez, P.: «Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea», *QF*, núm. 21, 2011, págs. 87 y ss.; García Prats, A.: «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario», en AA. VV., Soler Roch, M. T. y Serrano Anton, F. (dirs.): *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 167 y ss.; Soler Roch, M. T.: «El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia española y europea», *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 156, 2009, págs. 388 y ss. García-Herrera Blanco, C. y Herrera Molina, P. M.: «¿Asedio a la justicia fiscal en Europa? (Reflexiones ante la jurisprudencia comunitaria sobre las cláusulas antiabuso y la reacción del legislador español)», *RCyT*. CEF, núm. 252, 2004, págs. 47 y ss. Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J.: «Acerca de la necesidad de reconfigurar la política española en materia de cláusulas antiabuso y fiscalidad directa: las consecuencias derivadas de los casos Cadbury Schweppes y Test clamaints in the thin cap group», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 2007, págs. 37 y ss.; Ruiz Almendral, V.: «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos" en las normas anti-abuso? (Sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea)», *RCyT*. CEF, núms. 329-330, 2010, págs. 53 y ss.

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

En cualquier caso, y atendido el cambio legislativo operado por la Ley 34/2015, la cuestión ya no es tanto esa, sino otra muy distinta, cual es, si basta la calificación de una conducta como constitutiva de conflicto en la aplicación de la norma para considerar cubierta automáticamente la motivación y la prueba del elemento subjetivo de la infracción[66]. Y tal parece ser la voluntad de la ley, aunque con menoscabo evidente a los principios de legalidad, tipicidad y ley cierta, consustanciales al instituto sancionador[67]. Otra cosa hubiera sido que la norma hubiera modificado su preceptividad («procederá la imposición de sanciones») por la mera posibilidad de valorar en cada caso concreto la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la posible infracción[68]. Trasparece en ello el deseo de favorecer la comodidad de la Administración tributaria y, de paso, forzar a los Tribunales a adoptar la solución legal como única. Está por ver, sin embargo, si estos seguirán o no esa pretensión en los términos expuestos. El principio de reserva de ley en el ámbito sancionador implica unas exigencias explícitas, como recuerda la jurisprudencia del TC, que a nuestro juicio la Ley 34/2015 no respeta[69]. Lo que se persigue con

66 Para evitar todo ello, el Grupo Parlamentario Socialista, en su enmienda número 53 en el Congreso de los Diputados abogó por la instauración de un impuesto sobre la detracción de rentas en abuso de derecho o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, con un tipo del 35 % para el caso de personas físicas, o del tipo marginal máximo en el caso de personas físicas, con el fin de luchar contra los mecanismos de planificación internacional abusiva, con el que se pretendería gravar los beneficios desviados a través de operaciones de ingeniería fiscal transfronteriza, en sintonía con las recomendaciones de la OCDE sobre la denominada BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) y que al tratarse de un tributo específico no identificable ni con el IS ni con el IRPF o IRNR no se incluiría dentro del ámbito material de las redes de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

67 El informe del CGPJ señalaba que la reforma del artículo 15.3 de la LGT «viene a dar la espalda a los límites constitucionales, y de prosperar, en las situaciones de conflicto en la aplicación de la norma, bastará con que la Comisión consultiva –órgano de composición y naturaleza íntegramente administrativo– emita informe estimando que un determinado acto o negocio constituye supuestos de conflicto de normas tributarias, para que se dé lugar a la imposición de sanciones», para añadir a continuación, «se construye así una especie de norma sancionadora en blanco, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria sino por la decisión de un órgano de la Administración, en base a una suerte de identidad fáctica. Lo que significa una infracción del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio». Así también Escribano López, F.: «Sobre el Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la LGT», *REDF*, núm. 166, 2015, pág. 16.

68 Postura por la que se inclina Palao Taboada, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de la Ley de Modificación de la Ley General Tributaria», *RDEF*, n.º 165, 2015, págs. 25 y ss. Así como García Berro, F.: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *REDF*, núm. 145, 2010, pág. 93. *Vid.* de este mismo autor «Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces», *op. cit.*, pág. 36. También se decantan por esta solución, que no prejuzga ni excluye la sanción en aquellos casos en los que se declara la existencia de elusión, las SSTS de 30 de abril y 28 de noviembre de 2008.

69 «Debe reputarse contraria a las exigencias constitucionales no solo la regulación reglamentaria de infracciones y sanciones carentes de toda base legal, sino también, en el ámbito de las relaciones de sujeción general, la simple habilitación a la Administración, por norma de rango legal, vacía de contenido material propio, para la tipificación de los ilícitos administrativos y las correspondientes consecuencias sancionadoras» (STC 42/1987, en su FJ 2.º). En el mismo sentido, enfatizando la seguridad jurídica, la STC 25/2002 señalará que «la exigencia material absoluta 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)".

esta regulación es pura y simplemente la comodidad administrativa[70]. Sin embargo, ese automatismo en la sanción del conflicto puede chocar con una interpretación discrepante pero razonable del contribuyente, lo que a buen seguro incrementará la litigiosidad, toda vez que la jurisprudencia del TS considera viable dicha discrepancia razonable, excluyente de la culpa, y tanto en la interpretación de la norma como en la propia calificación de los hechos (STS de 27 de febrero de 2007 FJ 4.º). Ante tal estado de cosas, y por si acaso, la Ley 34/2015 se cuida de modificar el apartado 2 del artículo 179 de la LGT para excluir de esa posible interpretación razonable las operaciones en conflicto con la ley tributaria[71].

b) **Se enfatiza la distinción conceptual entre el derecho a comprobar e investigar y el derecho a liquidar, modificando las reglas de la prescripción y especificando el límite temporal máximo para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, permitiendo a la Administración tributaria calificar o recalificar hechos, actos o negocios generados en ejercicios prescritos cuyos efectos se proyecten en otros no prescritos**.

La Ley 34/2015, mediante la introducción de un nuevo artículo 66 bis en la LGT, consagra una suerte de imprescriptibilidad del derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones, de conformidad con lo previsto en la nueva redacción que se otorga al artículo 115 de la LGT en sus apartados 1 y 2 (potestades y funciones de comprobación e investigación), disociando completamente el derecho a comprobar del derecho a liquidar, con todo lo que ello supone[72]. No es

predeterminación normativa afecta no solo a la tipificación de las infracciones, sino también a la definición y, en su caso, graduación o escala de las sanciones imponibles y, como es lógico a su correlación necesaria entre actos o conductas ilícitas tipificadas y las sanciones consiguientes a las mismas, de manera que el conjunto de las normas punitivas aplicables permita predecir, con suficiente grado de certeza, el tipo y el grado de sanción determinado del que puede hacerse merecedor quien cometa una o más infracciones concretas» (FJ 6.º). El mandato contenido en el artículo 25 de la Constitución de *lex certa* o taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores obliga al legislador a llevar a cabo una «descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica» (SSTC 133/1987 y 53/1994) y, de este modo, permite predecir, con un grado de suficiente certeza «las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa» (STC 116/1993 y STC 53/1994; en el mismo sentido la STC 142/1999).

70 *Vid.* Tejerizo López, J. M.; Herrera Molina, P. M.; Martín Degano, I.; Espejo Poyato, I., en documento de observaciones al Proyecto de LGT que puede consultarse en *https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/lgt-uned.pdf*.

71 «A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior».

72 En tal sentido, la propia DGT, en la Memoria del Proyecto de Ley, justificó esta modificación de la siguiente forma: «el artículo 115 de la LGT, que regula las potestades y funciones de comprobación e investigación y, en el desarrollo de las mismas, la facultad de calificación de hechos, actos o negocios, no somete a dichas potestades a limitación temporal alguna. De esta manera, con carácter aclaratorio y con el objeto de superar la controversia que esta materia ha suscitado, el proyecto normativo viene a explicitar la interpretación de los preceptos citados, en el sentido de no

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

la primera imprescriptibilidad que se cuela en nuestra normativa impulsada por recientes reformas (los elementos patrimoniales en el extranjero no declarados fue la primera, exigida por la Ley 7/2012 de represión del fraude fiscal), que parecen haber olvidado cómo el instituto prescriptivo deviene en exigencia ineludible del principio constitucional de seguridad jurídica, pues al decir de la STS de 21 de diciembre de 1950, «se apoya en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando, de esta manera, claridad al tráfico jurídico»[73]. El TS venía manteniendo una postura clara al establecer el límite que resulta de la prescripción para la comprobación de obligaciones de periodos prescritos: puede exigirse la acreditación de la declaración y que tal declaración resulte de los datos consignados en libros contables y registros fiscales, pero no puede comprobarse el periodo prescrito[74]. La presente reforma destierra este sensato criterio jurisprudencial, equilibrado

someter a prescripción el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, *y, en el seno de las mismas, a calificar*. De esta manera, la Administración podrá comprobar e investigar hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria que hayan acontecido en ejercicios prescritos si los mismos surten efectos fiscales en ejercicios no prescritos, esto es, en ejercicios en los que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a liquidar (…) la regulación en proyecto se ajusta a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la regulación de la prescripción (véanse las Sentencias 157/1990, de 18 de octubre, y 70/2001, de 17 de marzo), en relación con la inexistencia de límite material constitucional para el libre establecimiento por el legislador de la regulación de la figura de la prescripción, siendo a este el que corresponde determinar su régimen jurídico conforme a los criterios que considere idóneos en cada caso concreto. En esa línea, la norma en proyecto anuda y limita la pervivencia del derecho a comprobar operaciones a la existencia de efectos jurídicos de las mismas en relación con obligaciones tributarias futuras respecto de las que no se ha producido la prescripción del derecho a liquidar». La cursiva es nuestra.

73 Apunta con mucha razón García Novoa, C.: «Comentario a 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. Infracciones y sanciones», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley 7/2012*, Aranzadi, Pamplona, 2013, pág. 208, cómo, atendida esa dimensión constitucional de la prescripción, haya de ser finalmente el TC el que se pronuncie sobre la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias instauradas por la Ley 7/2012 y ahora secundadas y reforzadas por la Ley 34/2015.

74 Así, por ejemplo, en la STS de 4 de julio de 2014, el Alto Tribunal llegará a decir que «la tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos –y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza– para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios». En el mismo sentido, *vid.* las SSAN de 24 de enero de 2013, 21 de noviembre de 2013 y 2 de octubre de 2014, o la STSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de septiembre de 2013. La SAN de 6 de junio de 2013, razona de la siguiente forma: «Así, en el caso de autos, por más que la Administración, en la liquidación impugnada, regularice el ejercicio 2001 (no prescrito cuando se inicia el procedimiento), lo que resulta indubitado es que la comprobación inspectora se refiere, afecta o modifica la situación tributaria correspondiente al ejercicio anterior (prescrito al comenzar aquel procedimiento). A juicio de la Sala, con tal regularización se altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos y el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de sus derechos realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno. Dicho de otra forma, la prescripción consolida definitiva-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 ambas partes de la relación tributaria pues, tal y como afirmara la STS de 27 de noviembre de 2012, «una cosa es la prescripción del derecho de la Administración a la determinación de una deuda tributaria, cuyas consecuencias se arrastran en el futuro y afectan a ejercicios no prescritos, y otra es la realidad y naturaleza de las cosas, que son y no pueden dejar de ser en ejercicios futuros, por lo que configurado erróneamente un concepto impositivo en un ejercicio prescrito, nada impide su adecuada configuración en los posteriores no prescritos»[75]. Nótese cómo la nueva regulación introducida por la Ley 34/2015 no permite revisar o modificar los datos económicos resultantes de la actividad declarada por el obligado tributario en un ejercicio ya prescrito, pero sí cuestionar absolutamente las posibles compensaciones o deducciones que se arrastrasen de aquel en otros ejercicios que no lo estén[76]. Para empezar, ese derecho de la Administración a determinar y exigir la deuda no es tal, pues se trata de una potestad-deber que, desde el punto de vista dogmático, no está

mente la situación jurídica correspondiente, impidiendo –por el transcurso del tiempo unido a la falta de ejercicio de la acción– que tal situación pueda alterarse en el futuro. No es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar lo consignado por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquella declaración ha ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles sus consecuencias. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a Derecho de unos datos anteriores no revisables, sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada». Sin duda, en el redactor del proyecto de ley pesaron más que los impecables razonamientos del TS y de la AN que acaban de reproducirse la existencia de algunas recientes Resoluciones del TEAC, como la de 11 de septiembre de 2014, donde se defendía la inexistencia de plazo de prescripción alguno al derecho a comprobar.

75 Tan razonable doctrina se contenía ya en la STS de 19 de enero de 2012 (y previamente en la de 14 de septiembre de 2011, que resolvía un recurso de casación para unificación de doctrina) argumentando lo siguiente: «La tesis del Abogado del Estado coincide con el criterio de esta Sala de que la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetársele a plazo alguno, aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 Ley 230/1963 (LGT) de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 citado, sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente. En definitiva, no se puede excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos».

76 De esta manera, el resultado de la comprobación del ejercicio prescrito no afecta a la «firmeza» de la autoliquidación practicada.

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

sujeto a prescripción alguna, por cuanto que las potestades/deberes son, por su propia naturaleza, imprescriptibles. Ahora bien, ese no es el verdadero problema, sino más bien si una deuda determinada en relación con ciertos ejercicios sobre hechos, actos o negocios ya calificados, puede ser objeto de nueva investigación para modificar esa previa calificación con el objetivo de liquidar los créditos fiscales (bases y cuotas compensables o deducciones pendientes de aplicación) nacidos o generados en un determinado ejercicio ya prescrito, pero que extienden sus efectos a otros[77]. En tal sentido, el Consejo de Estado criticó que del juego de las facultades comprobadoras y de las propias previsiones contenidas en el proyecto legislativo (arts. 66 bis.1 y 115.1 y 2), el resultado práctico no fuese otro que una suerte de imprescriptibilidad atemporal, uncida al posible yugo de una nueva calificación de las realidades sometidas en su día a dichas facultades comprobadoras[78].

---

77 Piénsese, por ejemplo en el caso del IVA, cuando la deducción se halla pendiente de resolución administrativa o judicial, donde las cuotas soportadas pueden deducirse durante los cuatro años siguientes a la fecha en que la resolución o la sentencia adquirieron firmeza. O en la adquisición de bienes de inversión, donde la deducción puede efectuarse en los nueve años siguientes a la adquisición. O en el IRPF, respecto de los gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario o determinadas disminuciones de patrimonio que, como régimen transitorio, contempla la vigente LIRPF, por no hablar en el IS de los gastos financieros que pueden deducirse en los 18 años sucesivos al periodo en que se hayan producido. *Vid.* al respecto MONTESINOS OLTRA, S.: *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, 2007, Madrid, págs. 113 y ss.; CORDERO GONZÁLEZ, E. M.: «La compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, (CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. coordinadores), 2009, págs. 76 y ss.; CASANA MERINO, F.: «La compensación de bases, cuotas o deducciones provenientes de ejercicios prescritos», *QF*, núm. 20, 2014, págs. 43 y ss.; GONZÁLEZ MARTÍNEZ, T.: «La potestad comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en periodos impositivos "prescritos" a la luz de la Ley 27/2014: problemas de Derecho transitorio», *QF*, núm. 12, 2015, págs. 47 y ss.

78 «De este modo, surten plenos efectos las facultades comprobadoras e investigadoras incluso sobre "conceptos" tributarios, "ejercicios y periodos tributarios" prescritos, y también sobre "hechos, actos, explotaciones o negocios" también prescritos, siempre que lógicamente hubieren de surtir efectos fiscales sobre ejercicios o periodos no prescritos (y con la salvedad del límite de 10 años para la compensación de bases imponibles, que en lugar de ser, como hasta ahora, extensión del plazo ordinario, pasaría a ser un corte en un plazo indefinidamente abierto). Pero además, estos plenos efectos de las facultades comprobadoras e investigadoras se dan con alcance calificador, como resulta del proyectado artículo 115, aparatado 2: «En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con *independencia* de la previa calificación que este último hubiera dado a los mismos y *del ejercicio o periodo en el que la realizó*, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta ley//*La calificación* realizada por la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado *extenderá sus efectos* respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, *respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66. a) de esta ley*". Esto es, que –según los incisos en esta cursiva y rigurosamente nuevos según el anteproyecto– en el desenvolvimiento de las facultades de comprobación e investigación, la calificación no solo puede variar la hecha por el obligado tributario (regla ya presente en el art.115.2 de la LGT en vigor y que implica el sentido mismo de la actividad calificadora en fase de comprobación), sino que puede también extenderse sin límite a los ejercicios o periodos anteriores y a toda obligación no prescrita» (Dictamen del

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

Esta nueva posibilidad comprobadora pero, sobre todo, recalificadora, respecto de hechos, actos o negocios realizados en ejercicios ya prescritos aunque con trascendencia tributaria en otros no afectados todavía por la prescripción, no es sino la plasmación legal de la solución que venía siendo admitida hasta la fecha por los órganos económico-administrativos[79]. Ahora bien, dicha interpretación había suscitado una viva polémica en el seno de la Magistratura, toda vez que, como ya ha sido señalado, la STS de 4 de julio de 2014 (por la que se confirmaba el criterio de la SAN de 24 de enero de 2013), había proscrito dicha práctica[80], luego rehabilitada, sin em-

---

Consejo de Estado, cit., pág. 53. Falcón y Tella, R.: «La imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar (que no es un derecho, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *QF*, núm. 20, 2014, pág. 14, negaba, sin embargo, con ocasión del debate generado por el Anteproyecto de Ley que esta previsión implicase innovación alguna, «porque la posibilidad de investigar y comprobar hechos acaecidos en ejercicios prescritos a efectos de determinar la deuda correspondiente a ejercicios no prescritos ya está claramente reconocida en la redacción actual de la Ley General Tributaria (…) de lo que se trata es únicamente de permitir que se tengan en cuenta los hechos acaecidos en ejercicios prescritos para liquidar las obligaciones no prescritas. Y esto resulta ya del artículo 106.5 de la LGT». En el mismo sentido, Cordero González, E. M. «La compensación...», *op. cit.*, pág. 78, y Casana Merino, F. «La compensación...», *op. cit.*, pág. 61. En contra, García Novoa, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, 2011, pág. 49.

79 Resoluciones del TEAC de 22 de diciembre de 2000, 19 de enero de 2001, 25 de abril de 2003 y 23 de marzo de 2010, que tras la modificación del artículo 23.5 de la LIS por la Ley 40/1998 y luego extendida por el hasta ahora vigente artículo 106.5 de la LGT, venían sosteniendo la posibilidad de comprobar las partidas negativas a compensar, cuyo origen se remontara a periodos prescritos.

80 Y en análogo sentido las SSTS de 9 de diciembre de 2012, y 6 y 14 de noviembre de 2013. Los dos razonamientos fundamentales contenidos en la STS de 4 de julio de 2014 mostraban el nudo gordiano del problema. En primer lugar, el peligro representado por la posibilidad de declarar fuera de todo límite temporal el fraude a la ley no comprobado en su momento por la Administración: «[Se debe] asociar la declaración de fraude, lógicamente, con periodos o ejercicios concretos y determinados –tratándose de tributos permanentes– que precisamente han de coincidir con los periodos en que se celebraron los negocios que se suponen aquejados del fraude legal, por razón del fin elusorio o evasivo a que propenden, no así con los posteriores a ellos, aun cuando en estos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos». En segundo término, el riesgo que supondría permitir a la Administración comprobar ejercicios prescritos en los que las bases negativas se generaron para rectificar o eliminar su alcance: «no es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar los datos consignados por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada». El TS venía distinguiendo entre la potestad de comprobación y la de liquidación, admitiendo esas facultades inquisitivas respecto de ejercicios prescritos (STS de 11 de noviembre de 2013), aunque no para declarar el fraude de ley cuando no había prescrito el derecho a liquidar (STS de 9 de diciembre de 2013). *Vid.* al respecto Lozano Serrano, C.: «La comprobación de partidas compensables de periodos prescritos», *QF*, n.º 11/2014, págs. 59 y ss. Conviene apuntar que las SSTS de 25 de enero y 8 de julio de 2010, 2 de febrero y 29 de marzo de 2012, esta última recaída en un recurso de casación para unificación de doctrina, ya declararon que los datos contenidos en autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos, resultaban inmodificables por parte de la Administración, tanto para

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

bargo, por las SSTS de 5 y 26 de febrero de 2015, permitiendo que las facultades de comprobación e investigación pudieran operar sin límite de ejercicios prescritos respecto de gastos financieros en aquellos casos de fraude de ley tributaria o abuso de derecho[81]. En opinión del Consejo de Estado, y a la vista de la jurisprudencia del TS, la regulación resultaría justificable, siempre que se refiriera estrictamente a los supuestos de abuso de derecho, fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, en su seno, a la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos que surtieran efectos sobre ejercicios no prescritos, toda vez que una imprescriptibilidad máxima (que facultara en todo caso a comprobar e investigar siempre operaciones realizadas en ejercicios prescritos con efectos posteriores en el tiempo), equivaldría a dejar sin virtualidad alguna la propia prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del artículo 66 a) de la LGT[82].

---

ese ejercicio como para otros posteriores sobre los que pudiese, en su caso, proyectar sus efectos. Estas sentencias, sin embargo, aluden a supuestos de hecho regidos por la normativa anterior a la entrada en vigor de la LGT/2003.

81 En los FFJJ 4.º y 7.º de las SSTS de 5 y 26 de febrero de 2015 se recoge el razonamiento de la *ratio decidendi*: «La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir. Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicio no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos. Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (cas. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos. Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 de junio».

82 Dictamen del Consejo de Estado, cit., pág. 59. La prescripción, como instituto jurídico que tiene por objeto preservar la seguridad en lo hecho por el transcurso del tiempo, reviste un significado propio y distinto en el Derecho civil, penal y administrativo que el legislador puede libremente regular dentro de los límites propios de la Constitución y la coherencia del ordenamiento jurídico y la jurisprudencia. Ahora bien, siendo cierto lo anterior, las SSTC 157/1990

"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)".

La recomendación del Consejo de Estado no ha sido finalmente atendida, pues la nueva redacción otorgada no solo al artículo 66, sino también al 115 de la LGT, abona una solución general de la prescripción abierta temporalmente y que, sobre todo, reviste un alcance amplísimo, facultando no solo para calificar donde nunca se calificó (inactividad de la Administración), sino también para rectificar aquella calificación que pudiera haberse dado con anterioridad, siempre que luego se apreciara la necesidad de hacerlo en relación con nuevos supuestos incardinados en ejercicios no prescritos[83]. La solución legal finalmente consagrada en la reforma abjura de la solución razonable (intermedia) planteada por el Consejo de Estado (imprescriptibilidad únicamente para los casos más graves de abuso de derecho) generalizándola a todo posible supuesto que a la Inspección pudiera presentársele porque puestos a desconocer el contenido básico de la prescripción o arrumbar o traicionar la seguridad jurídica que esta dice proteger ¿por qué solo circunscribirlo a determinados supuestos cuando los intereses recaudatorios pueden verse resentidos? Se objetará, con toda la razón, que lo dispuesto por el artículo 9.3 de la CE queda maltrecho con esta nueva solución legal –que no se conforma con liquidar ejercicios no prescritos teniendo en cuenta aquellos que sí lo están, sino que se atreve abiertamente incluso a recalificarlos y para todo tipo de supuestos– pero siempre habrá quien argumente –sobre todo desde los púlpitos administrativos– que el deber de contribuir (erigido así en una suerte de súper deber constitucional) obliga a establecer las correspondientes salvedades[84].

---

y 70/2001 recuerdan, por ejemplo, cómo un sistema penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de delitos y faltas no se adecuaría a la Norma fundamental, fuera de los casos de delitos de lesa humanidad, genocidio y los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, así como los de terrorismo, si hubieren causado la muerte de alguna persona (FJ 3 *in fine* de la STC 157/1990).

83 Lozano Serrano, C.: «Prescripción tributaria y facultad de comprobación», *REDF*, núm. 165, 2015, pág. 37, apunta las contrapartidas incoherentes que tal decisión supone, toda vez que «con el nuevo precepto, cabría iniciar una comprobación sobre un periodo y deuda a sabiendas de que no puede concluir el procedimiento ni dictarse su acto resolutorio (…) lo que se aproxima a la desviación de poder (…) No parece que estas posibilidades se avengan con el alcance preclusivo de la prescripción, que incluso en los asuntos más graves, los penales, impide indagar sobre los hechos si se ha consumado la prescripción del delito, es decir, del derecho a calificar las conductas y a declarar sus consecuencias jurídicas (…) Es cierto que cabe distinguir la prescripción de las facultades declarativas de las ejecutivas, como hacen los arts. 1930 y 1975 del C. Civil, o el D. penal al diferenciar entre la prescripción del delito y la de la pena (…) pero en todo caso, prescriben el derecho y la acción conjuntamente, sin que quepa considerar extinguido aquel y subsistente esta, ni que pueda admitirse una hipotética facultad indagatoria y probatoria (la acción), autónoma del derecho que con ella se defiende y que sea imprescriptible. Es lo que hace el nuevo artículo 66 bis, configurando un "derecho a comprobar" presuntamente autónomo del de liquidar».

84 Eso precisamente es lo que aducía la Abogacía del Estado ante la Sala 3.ª del TS en los correspondientes recursos de casación, remarcando que la Administración no podía quedar vinculada a soportar una ilegalidad por prescripción del ejercicio en que se fraguó la operación en abuso de derecho o fraude de ley, pero olvidando que esa es precisamente la esencia de la prescripción como instituto jurídico, que no surge precisamente para beneficiar al incumplidor o perjudicar el interés público, sino para servir a la seguridad jurídica, evitando que las potestades o los derechos –lo mismo da– se ejerciten extemporáneamente. El Grupo Parlamentario Catalán, en su enmienda número 90 en el Congreso de los Diputados, apuntaba la incidencia negativa que la regulación podía comportar: «La interrupción de la

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

La cuestión, sin embargo, no creo que haya quedado definitivamente zanjada y tampoco es descartable la intervención de los Tribunales al respecto con ocasión de las cuestiones de inconstitucionalidad o los recursos de amparo que a buen seguro se presentarán en el futuro[85]. En cualquier caso, la regulación finalmente aprobada rompe el mínimo equilibrio existente entre el contribuyente y la Administración, porque mientras que esta última no soportará ningún efecto preclusivo de calificación de los hechos y de sus naturales consecuencias jurídicas, no puede decirse lo propio respecto del primero[86]. Podría haberse aclarado al menos, puestos ya a tergiversar la naturaleza del instituto, la posibilidad de que el obligado pudiera pre-

---

prescripción, tal como se contempla en el Proyecto de Ley, puede encadenar diversos eslabones, lo que debilitaría la seguridad jurídica de las dos partes de la relación jurídico-tributaria. A modo de ejemplo, pensemos en que el mero cuestionamiento, vía de regularización, de un ajuste temporal negativo pudiera provocar que en el ejercicio de su reversión se generara (o no) una base imponible negativa que, al no tener ya límite temporal para su compensación, pudiera "contagiar" todos los ejercicios venideros "sine die". No parece, pues, que este escenario sea compatible con el principio de seguridad jurídica al que responde la prescripción».

85 El impecable voto particular formulado por Joaquín Huelín Gómez de Velasco a la STS de 5 de febrero de 2015 enfatiza el problema subyacente a la tesis mayoritaria de la Sala, que es finalmente la adoptada por la Ley 34/2015, sobre la incoherencia de soslayar el principio de seguridad al que sirve precisamente la prescripción: «Parece razonable concluir que la Inspección de los Tributos pueda asomarse al "pasado prescrito" para, sin operar sobre él y como mero espectador, tomar buena cuenta y obtener las oportunas consecuencias en orden a liquidar tributos respecto de los que, por no haber transcurrido el plazo fijado en la ley, conserva vivo aún su derecho a hacerlo e intactas sus facultades al respecto. Pero, si la seguridad jurídica es suma equilibrada de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (*vid.* SSTC 27/1981, 227/1988 y 235/2000 entre otras muchas), creo que atenta contra los cimientos de este principio basilar de nuestro ordenamiento jurídico permitir a una organización servicial, sometida radicalmente a la ley y al derecho, operar sobre ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación. En mi opinión, constituye un auténtico fraude, una burla a nuestro sistema constitucional, atribuyendo a la Administración un poder que nunca estuvo en la voluntad de nuestros constituyentes ni, por supuesto, en la del legislador ordinario (…) No cabe confundir el poder o la potestad con el ejercicio de los derechos cuando en su artículo 141 describe las funciones administrativas (los derechos y las facultades) en que consiste la inspección tributaria (la potestad). Afirmar que una potestad no prescribe constituye una obviedad, sin que quepa olvidar –insisto– que su ejercicio está vinculado a unos concretos sujetos pasivos, impuestos y periodos, como se desprende de los artículos 147.2 y 148.2 de la misma ley, ejercicio que es el que la ley sujeta a plazo, hasta el punto de que su transcurso constituye una de las causas de extinción de la deuda tributaria (art. 59.1 LGT). En definitiva, la potestad siempre está ahí, mientras quiera el legislador, pero su ejercicio solo es posible si el derecho (en realidad no es un "derecho" de la Administración, sino un "deber-facultad" al servicio del interés general tributario plasmado en el artículo 31 de la Constitución) no ha prescrito. Y este es el dilema que, a mi entender, la decisión mayoritaria no resuelve adecuadamente en el caso enjuiciado, en el que, para incidir sobre la liquidación de un periodo tributario no prescrito, en el año 2009 se califica realizado en fraude de ley un negocio concluido una década antes».

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

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

sentar declaración o autoliquidación relativa a un ejercicio prescrito susceptible de surtir efectos por compensación en otro no prescrito. Sobre todo porque aquí el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y la Audiencia Nacional (AN) se han venido mostrando contrarios a tal posibilidad[87]. La SAN de 21 de marzo de 2001 niega asimismo la posibilidad de rectificar la autoliquidación cuando el ejercicio ya estaba prescrito, pero apoyándose en lo dispuesto por el artículo 120.2 c) de la LGT/1963. Es claro que esta jurisprudencia ahora no sería posible, pues en la LGT/2003 las autoliquidaciones no adquieren la condición de definitivas por el hecho de no haber sido comprobadas por la Administración dentro del plazo de prescripción (art. 101.3) y precisamente por eso el nuevo apartado 4 del artículo 119 (introducido por la Ley 34/2015, *vid. infra*) señala expresamente que «en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos solo podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción en el momento de iniciarse dicho procedimiento, sin que a tales efectos sea posible modificar tales cantidades mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos», lo que, a sensu contrario, significa que podrá intentarse esa rectificación de la autoliquidación practicada en su día con plenos efectos compensatorios referidas a ejercicios prescritos en los que nació el derecho a compensar, pero siempre que se haga antes de que se entienda formalmente iniciada la actuación inquisitiva[88]. Por otra parte, obvio es señalar que la defensa jurídica que pueda desplegar el contribuyente ante estas inspecciones atinentes a periodos ya prescritos, no va a resultar precisamente fácil, toda vez que las comprobaciones son meros actos de trámite, irrecurribles como tales, hasta tanto no se dicte la pertinente liquidación. Y está por ver si en esta última, correspondiente a ejercicios no prescritos, puede discutirse con comodidad su misma génesis, que no

87 *Vid.* las Resoluciones del TEAC de 23 de octubre de 1996 o 13 de febrero de 2004 al considerar que «la declaración tributaria presentada después de haber prescrito el periodo impositivo a que se refiere, no produce efectos y ha de tenerse por no formulada», aunque ello no impida totalmente el derecho a la compensación si pudiere probarse por otros medios distintos de la declaración. En el mismo sentido, la SAN de 7 de junio de 2007. Sin embargo, y como bien apunta Casana Merino, F.: «La compensación...», *op. cit.*, pág. 57, si «de acuerdo con el artículo 70.3 de la LGT, en la compensación que se origina en ejercicios prescritos el efecto extintivo de la prescripción en relación con las obligaciones formales depende de la prescripción del ejercicio en que se practica la compensación, es lógico que, al menos con la única finalidad de comprobar formalmente la compensación efectuada, deba dársele validez a la autoliquidación presentada una vez transcurrido el plazo de prescripción».

88 Así lo señala expresamente la exposición de motivos de la Ley 34/2015, al señalar que las modificaciones operadas en la prescripción y en las facultades de comprobación e investigación «se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar».

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

es otra que la propia comprobación del ejercicio ya prescrito, salvo que, como acertadamente apunta Falcón y Tella, se atiendan otros principios como los relativos a la doctrina de los propios actos, la buena fe y la confianza legítima[89].

c) **La interrupción del plazo de prescripción respecto de una determinada obligación tributaria comunica sus efectos a las «obligaciones conexas».**

La Ley 34/2015 introduce a tal efecto un nuevo apartado 9 en el artículo 68 de la LGT. La propia exposición de motivos afirma su benéfico efecto en orden a evitar «supuestos de doble imposición en perjuicio del sujeto pasivo»[90]. Tal aseveración sería cierta si, paralelamente, se hubiese establecido la obligación de corregir ese efecto a través de la obligatoriedad de dar curso a la propia petición del contribuyente con tal fin. Sin embargo, bien sabemos el escaso recorrido que tienen para la Administración este tipo de peticiones, que se relacionan intrínsecamente con la conveniencia de que las propias actuaciones comprobadoras tiendan a regularizar completamente la situación del contribuyente y no solo aquello que resulte favorable a la Administración. No hay motivos, por tanto, para confiar en esa afirmación del preámbulo de la Ley 34/2015 y sí todos para recelar de ella[91]. Con esta nueva previsión no se pretende otra cosa que ampliar el alcance de las comprobaciones, pues a partir de ahora, y si se me permite la expresión, los órganos administrati-

89 Falcón y Tella, R.: «La imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar (que no es un derecho, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *QF*, núm. 20, 2014, pág. 17, para quien «esta "imprescriptibilidad" de las potestades (incluidas las facultades de comprobación e investigación) no quiere decir que las mismas carezcan de límites. Es evidente que la Administración no puede ir en contra de sus propios actos, en perjuicio del contribuyente, sino que debe respetar las exigencias de la buena fe y la confianza legítima. Por ello, si de forma expresa o tácita se aceptó en algún momento la existencia de cantidades a compensar o deducir, no puede revisarse ese criterio con ocasión de la liquidación de las obligaciones en que se practica la compensación o deducción que estaba pendiente. Dicho de otro modo, no pueden considerarse fraudulentos negocios jurídicos que en ejercicios previos, correspondientes al tiempo en que se llevaron a acabo, no se consideraron como tales». El profesor de la Universidad Complutense cita en apoyo de sus tesis las SSTS de 4 de noviembre de 2013 y 6 de marzo de 2014. El Grupo Parlamentario Catalán, en su enmienda número 85 en el Congreso de los Diputados, defendió la necesidad de someter la actuación de la Administración al principio de confianza legítima, como manifestación del principio de seguridad jurídica y buena fe.

90 «La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así cuando la Administración tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexa aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados. Así pueden darse supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario. Pero también pueden producirse situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público. Para dar solución a los problemas expuestos, se regula el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado».

91 En tal sentido, Oron Moratal, G.: «El Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT y el principio de seguridad jurídica», *REDF*, núm. 165, 2015, pág. 46.

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

vos usarán artes de pesca tan poco recomendables como las redes de arrastre, capturando todo lo que se mueva en el lecho marino, toda vez que en el momento en el que se realice una comprobación atinente a un impuesto la interrupción de la prescripción se extenderá automáticamente a todas las obligaciones relacionadas con dicho tributo, a pesar de no haberse iniciado formalmente un procedimiento de comprobación con semejante alcance. Una vez más, la seguridad jurídica del contribuyente queda muy malparada.

d) **Se contempla la notificación electrónica y los nuevos periodos de suspensión en el artículo 104 de la LGT.**

Para sujetos obligados o acogidos voluntariamente a la recepción de notificaciones practicadas a través de medios electrónicos (fundamentalmente sociedades mercantiles), y a los efectos de entender válidamente consumada la obligación de notificar, se entenderá cumplida esta con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada. Por otra parte, y a los efectos de no incluirlos en el cómputo del plazo de resolución, a los periodos de interrupción justificada y a las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, se añaden ahora los nuevos periodos de suspensión de los plazos previstos por la Ley 34/2015 (especialmente los previstos en el art. 150 LGT).

e) **La factura pierde su condición de medio de prueba privilegiado.**

Se modifica a este respecto el artículo 106.4 de la LGT, señalando que si la Administración tributaria cuestionase la existencia de las operaciones reflejadas en la factura, corresponde al obligado aportar las pruebas oportunas sobre la realidad de aquellas. Todo ello puede poner en serios aprietos a determinados contribuyentes, especialmente a profesionales que documenten en la factura sus trabajos intelectuales o de intermediación que son, en muchas ocasiones, de muy difícil prueba[92]. Otra vez nos topamos con un precepto auténticamente interesado para salvaguardar la comodidad de la AEAT, pues trata de apuntalar la doctrina más discutida y beligerante del TEAC, totalmente favorable a la Administración, abjurando de otra doctrina del TS y de algún Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), más proclives a una cierta igualdad de armas procedimentales. Los TEAR venían estableciendo que la factura no constituía un medio de prueba privilegiado de la realidad de las operaciones aunque, eso sí, para desvirtuarlo se exigía una actividad probatoria de la Inspección encaminada a reunir una serie de indicios capaces de otorgar mayor verosimilitud a las consideraciones administrativas que a la versión aportada por el contribuyente. El TEAC, sin embargo, se había posicionado muy abiertamente en contra de ese matiz de los TEAR, abogando por no otorgar

[92] La medida fue criticada abiertamente por el Consejo de Estado.

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

credibilidad a las facturas como medio prevalente de prueba. La Ley 34/2015 se posiciona a favor de las tesis del TEAC, alterando el régimen probatorio vigente hasta la fecha y dispensando a la Administración de obtener las mínimas pruebas indiciarias, negando así, de paso, toda eficacia a la factura aportada por el contribuyente sobre la que se viertan las sospechas de la AEAT[93]. La previsión resultaba innecesaria, pues la interpretación de los órganos revisores era ya suficientemente favorable a la Administración tributaria (no primaba a la factura sobre las restantes pruebas), pero al menos otorgaba una garantía mínima de contradicción entre las partes, estableciendo una cierta igualdad de condiciones a ambas, beneficiando simplemente a quien hubiese reunido mejores indicios de lo que afirmaba o pretendía el contrario[94]. En este mismo sentido se pronunció el Consejo de Estado, para el que el hecho de que la factura no constituya un medio de prueba y que una vez objetada por la Administración corresponda al obligado aportar las pruebas sobre la realidad de las operaciones, determina una regla «excesivamente onerosa para el contribuyente, por lo que debería reconsiderarse»[95].

f) **Se establece la posibilidad de que la Administración tributaria distribuya linealmente las cuotas anuales, cuando no disponga de datos para aplicarlos a los periodos de liquidación inferiores al año.**

A través de la introducción de un nuevo apartado 5 en el artículo 108 de la LGT, se otorga carta de naturaleza a una conducta que había sido ya castigada por los órganos revisores, cuando la Administración actúa sin el mínimo esfuerzo o la diligencia que le sería exigible. Nos referimos a aquellos casos en los que se dispone de un dato de operaciones anual (generalmente procedente del modelo 347) y, o bien no se requiere a los proveedores o clientes, o se les requiere y estos no atienden debidamente la solicitud administrativa. La nueva previsión permite a la Administración

93 El propio preámbulo de la ley explicita ese cambio de la siguiente forma: «Por otro lado, se precisa cuál es el valor probatorio de las facturas en el sentido establecido en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, esto es, negando que las facturas sean un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones».

94 El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014 incidía muy críticamente en esta cuestión, denunciando que «no se mencionan los supuestos o motivos por los que la Administración pueda cuestionar la efectividad de la factura, de manera que se deja al libre arbitrio de la Administración la admisión o no de la factura cuya deducibilidad se ha producido. Además, se incluye un nuevo apartado 6 en el artículo 106 LGT, que impone un ámbito temporal para la aportación de pruebas, disponiendo que una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite. Previsión que puede conculcar el derecho de defensa del obligado tributario, y que no se explica ni se justifica en la exposición de motivos del anteproyecto». Respecto de esto último, es decir, ese apartado 6 al que alude el voto particular, la Ley 34/2015 finalmente no lo ha introducido. *Vid.* al respecto las críticas en nuestro trabajo «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT», *op. cit.*, págs. 20 y ss.

95 Dictamen cit. pág. 126.

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

resolver la cuestión de una forma sumamente cómoda y expeditiva: liquidando y prorrateando los datos anuales que obran en su poder (la norma no le obliga a recabar ulterior información) entre los periodos a regularizar, siempre que el obligado tributario no justifique la procedencia de un reparto temporal diferente. Ahora bien, convendría no confundir la eficacia administrativa con la dispensa de la diligencia exigible; piénsese que con ello se está consagrando la actuación «a bulto», lo que resulta especialmente llamativo por cuanto que este irregular comportamiento, al que ahora la Ley 34/2015 otorga carta de naturaleza, había sido previamente considerado como no ajustado a Derecho por algunos órganos revisores administrativos y judiciales. Una curiosa forma, desde luego, de reforzar la seguridad jurídica.

g) **Se limitan las cuotas o bases a compensar, en los casos de comprobación, a las existentes en el momento de iniciarse la misma, excluyendo la posibilidad de presentar declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación.**

La previsión se materializa a través de la introducción de un nuevo apartado 4 en el artículo 119. Me aventuro a señalar que estamos ante un epítome o paradigma que revela el inequívoco interés recaudatorio de la reforma. Con esta medida se trata de cerrar un criterio jurisprudencial y doctrinal incluso del propio TEAC, como es la denominada regularización íntegra, por la que se reconoce que los procedimientos de comprobación deben incluir la verificación y corrección de todo aquello que se compruebe, ya sean aspectos que perjudiquen o que beneficien al contribuyente y que no es sino la plasmación del principio constitucional de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad (art. 31 CE)[96]. Desde luego, la previsión normativa resulta difícilmente aceptable, pues choca con la obligación de determinar la verdadera magnitud del tributo, intentando incrementar la liquidación al máximo, difiriendo de paso a momentos

[96] Resoluciones del TEAC de 28 de septiembre de 2006 y 19 de febrero de 2015; SSAN de 18 de febrero y 14 de junio de 2004; SSTS de 23 de enero y 5 de junio de 2014, 18 de septiembre de 2013 y 3 de abril de 2008. *Vid.* al respecto el conciso pero excelente trabajo de Bas Soria, J.: «El procedimiento de comprobación como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario, *RCyT*. CEF, núm. 387, 2015, págs. 156 y ss. En su enmienda de adición número 29 en el Congreso de los Diputados, UPyD solicitó que se incluyera la necesidad de regularización completa por parte de la Inspección «no permitiendo que IVAs soportados por una sociedad que sean deducibles en otro periodo queden sin regularizar apoyándose en el hecho formal de que el procedimiento de comprobación tributaria no se extiende al periodo impositivo posterior en el que dichas cuotas han de ser deducidas, o que provisiones no deducidas en un periodo impositivo que sean deducibles en otro, queden sin ajustarse por la misma razón formal (…) la reforma de la LGT constituye la ocasión más oportuna para, al mismo tiempo que se refuerzan las facultades de la Inspección en aras del interés general, reconocer paralelamente los derechos de los obligados tributarios a obtener una regularización completa de su situación tributaria que evite un enriquecimiento injusto a favor de la HP, reconocimiento ya contemplado en reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo». En el mismo sentido, el Grupo Parlamentario Catalán (enmiendas 90 y 97 en el Congreso) señaló que la no inclusión de todos los aspectos a regularizar, tanto favorables como no favorables para el contribuyente, resultaba incongruente cuando se otorga a la Administración la facultad de comprobar o investigar sin límite alguno de prescripción o con plazos muy superiores a los cuatro años.

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

posteriores la regularización de los eventuales errores que hubiera podido cometer el contribuyente y que le hubieren perjudicado[97].

h) **Tasación pericial contradictoria (TPC) y procedimiento sancionador.**

La Ley 34/2015 modifica la redacción del artículo 135.1 de la LGT, suspendiendo el plazo para iniciar o concluir el procedimiento sancionador cuando se solicite TPC, dado que, con la regulación vigente hasta el momento, a la Administración le resultaba muy complicada la imposición de una sanción contra una liquidación de cuyo valor se discrepaba a través de la TPC. La nueva previsión normativa también contempla aquel caso en el que la sanción hubiese sido ya impuesta con anterioridad a la solicitud de la TPC y esta arrojase finalmente una liquidación inferior a la primera. En este caso, se prevé simplemente la anulación de la sanción, sin necesidad de articular o acudir a un procedimiento de revocación, para sustituirla por otra nueva que tenga en cuenta la cuantía de la nueva liquidación dictada. Nada que objetar a ambas previsiones, pues resulta positivo que la eventual sanción se imponga sobre la correcta magnitud del tributo, y no sobre cuantías previas discutidas, tal y como ocurría hasta ahora.

i) **Posibilidad de examinar la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada, siempre que se aporte voluntariamente por el contribuyente, y sin que dicha aportación ejerza efecto preclusivo alguno.**

La novedad consagrada por la Ley 34/2015 resulta innecesaria, lo que no merecería mayor comentario si no se prestara a las habituales perversiones del tenor literal de la norma a que tan acostumbrados nos tiene la Administración. Evidentemente, lo que contiene el artículo 136 de la LGT es una limitación de las actuaciones comprobadoras a realizar, pero la misma nunca ha impedido examinar y valorar todo aquello que voluntariamente quisiera aportar el contribuyente en apoyo de sus alegaciones, incluyendo en este punto la contabilidad, tal y como ha reconocido el TEAC. Naturalmente, esa aportación no impide una posterior comprobación administrativa de lo contabilizado, al resultar evidente que el límite de las actuaciones comprobadoras viene marcado por el alcance fijado al inicio de las mismas y es susceptible de ser posteriormente ampliado, de conformidad con el procedimiento legalmente establecido. De hecho, es doctrina reiterada del TEAC la irregularidad (anulabilidad) de las actuaciones realizadas con un alcance superior al fijado formalmente en las comunicaciones a tal fin previstas.

---

97 La exposición de motivos lo justifica afirmando lo que sigue: «Se señala expresamente la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una declaración complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida».

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

j) **Ampliación de los plazos de duración del procedimiento inspector y supresión de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras.**

La Ley 34/2015 modifica completamente el artículo 150 de la LGT, de manera que el plazo general del procedimiento inspector pasa de 12 a 18 meses como regla general e incluso a 27 si la cifra anual de negocios del obligado tributario fuese igual o superior a la requerida para auditar cuentas, o si estuviese integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal, o al régimen especial de grupo de entidades, así como cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas, de conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS. No hay referencia alguna ya en el precepto a la especial complejidad de las actuaciones inspectoras, pues se han pretendido objetivar las causas de la ampliación, atendida la jurisprudencia adversa que exigía la motivación de dichas causas y, lo que es más importante, la incidencia que las mismas comportaban en la propia ampliación del plazo[98]. Estos plazos pueden además alargarse –de hecho se alargarán– con las nuevas suspensiones introducidas en el precepto. Constituye esta una cuestión en la que mejor puede apreciarse el equilibrio entre las potestades administrativas y los derechos de

[98] Efectivamente, la SAN, de fecha 8 de noviembre de 2012, en su FJ 4.º, trajo a colación la doctrina jurisprudencial sentada, entre otras, en la STS de 24 de enero de 2011, rec. n.º 5990/2007, exponiendo lo que sigue: «Todo ello hace especialmente necesaria la motivación del acto de liquidación, ..., en lo que atañe a cada una de las dilaciones imputadas al contribuyente; a su causa motivadora; a la documentación requerida, que debe quedar identificada perfectamente en el acuerdo de liquidación; a la influencia del retraso o de las incidencias surgidas en la aportación o entrega de tal documentación para la marcha de la regularización; al hecho de si la entrega de la documentación requerida fue cumplimentada en parte o incumplida de forma total, especificando el plazo concedido para cada solicitud de aportación de datos o informaciones que, por especificación reglamentaria, no puede ser inferior en ningún caso a diez días, que deben entenderse hábiles; a la existencia o no de advertencia... Finalmente la motivación de la resolución liquidatoria, ..., debería especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado a la hora de colaborar con la Administración ha influido en el curso del procedimiento, entorpeciéndolo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores. Es de recordar, además, que la motivación es preceptiva en los actos de gravamen, categoría dogmática en que sin duda se integran las liquidaciones tributarias...». En el mismo sentido, la SAN n.º 1233/2012, de 15 de marzo. Igualmente, la STS de 19 de abril de 2012: «El Tribunal Supremo, siguiendo la línea marcada en sentencias anteriores (STS 24/01/2011, STS 28/01/2011, 24/11/2011) sobre la necesaria huida del automatismo a la hora de analizar las dilaciones, según la cual no todo retraso constituye per se una dilación imputable al sujeto inspeccionado, pues eso solo sucederá cuando impida continuar con normalidad la actuación inspectora... Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea... Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento (Sentencia del TS de 28/01/2011). Más cuando nada razona la Administración para justificar que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora (Sentencia del TS de 24/11/2011)».

"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)".

los ciudadanos. La nueva regulación contiene a este respecto plazos más amplios para la conclusión del procedimiento inspector, así como la introducción en ellos de supuestos concretos de suspensión que se excluyen del cómputo del plazo del procedimiento inquisitivo. Además, se suprime la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras que hasta ahora operaba en el límite de los seis meses[99]. En lo atinente a la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, la Memoria del Anteproyecto ya destacaba sus tres rasgos esenciales: a) La sustitución de las interrupciones y dilaciones implícitas en el procedimiento, es decir, no individualizadas o especificadas, por supuestos concretos y tasados que no se incluyen en el cómputo del plazo de finalización del plazo inspector; b) La posibilidad de que la suspensión solo afecte a parte de los periodos, obligaciones tributarias o elementos comprobados, en cuyo caso el procedimiento continuaría respecto de la parte no afectada; c) La transformación de algún plazo del procedimiento inspector, calificado hasta ahora como interrupción justificada, por otro de suspensión (vgr. remisión del expediente a la Comisión consultiva para la resolución del posible conflicto en la aplicación de la norma tributaria).

Todo ello es censurable, habida cuenta de que la suspensión es un instituto propio de la caducidad o la perención –la interrupción, sin embargo, de la prescripción– y más cuando paradójicamente la nueva ley no varía la situación anterior en la que junto con el procedimiento de recaudación el inspector tampoco asocia en ningún momento esa caducidad al rebasamiento del plazo para su conclusión (extremo este que sí acontece en el resto de los procedimientos tributarios). Es más, lo que pretende la nueva normativa es ampliar la duración de las actuaciones inspectoras, objetivándolas para impedir así los constantes y acertados pronunciamientos jurisprudenciales sobre la metodología de trabajo de la Inspección. Incluso en una modificación sutil, pero de consecuencias realmente trascendentales para el contribuyente introducida en el artículo 150.2 de la LGT, llega a señalarse que «a efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución». Tal precepto es muy parecido, pero sustancialmente distinto, al mandato contenido hasta ahora en el artículo 104.2 de

99 El PSOE, en su enmienda número 51 en el Congreso, abogó por que se mantuviese la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras como supuesto no interruptivo de la prescripción, si bien compartía la necesidad de la ampliación de los plazos inspectores prevista en el proyecto legislativo en tramitación. Por su parte, el Grupo Parlamentario Catalán en su enmienda número 96, propuso incluir nuevamente la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras «puesto que su eliminación supone nuevamente un menoscabo de los derechos y garantías del contribuyente y un respaldo a la actuación negligente de la Administración, máxime, cuando se mantiene, de forma indirecta, la "dilación por causa no imputable a la Administración" para los supuestos en los que el contribuyente aporte tardíamente la documentación requerida. Creemos que es contrario a los principios de impulso y celeridad (Ley 30/1992) que deben presidir todo procedimiento administrativo el hecho de que la Inspección pudiera estar, por ejemplo, 20 meses sin realizar actuación alguna, y ultimar las actuaciones en los últimos meses dentro del periodo máximo de duración del procedimiento».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 LGT, pues como señaló el Consejo de Estado en su dictamen al proyecto legislativo, no es lo mismo establecer que, a los solos efectos de cumplir la obligación de notificar en plazo (art. 104) valga el intento de notificación (v.gr. para que ese procedimiento, de ser el caso, no caducase), que decir que sea bastante tal intento a dos efectos (no a uno): entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución. De esta manera, concluía el Consejo de Estado, «el intento de notificación no es que sea apto o válido para que dicho plazo continúe, sino más bien lo contrario: es idóneo para que el plazo se suspenda (…). Por ejemplo, notificadas propuestas de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 a un mismo obligado tributario, si el intento de notificación de la primera resultase infructuoso y con éxito los dos siguientes, sobre estos continuaría el procedimiento (desagregado), en tanto que se suspendería o extendería el plazo de la primera, la más próxima a prescribir»[100]. El alto órgano consultivo criticaba así, y con toda la razón, que el proyecto de ley demostrara mayor interés en el mantenimiento a ultranza de la suspensión del plazo, que en el logro de la finalidad para la que todo procedimiento es establecido y que no es otro que el conocimiento y traslado regular y tempestivo de las actuaciones al ciudadano con el fin de otorgarle la posibilidad de contradicción[101]. La conclusión para el Consejo de Estado no fue otra que la inconveniencia de la previsión normativa, por sus efectos perjudiciales para el contribuyente: «En definitiva, en estos supuestos de "suspensión" del procedimiento inspector por haberse producido un intento de notificación (o notificación fallida), el régimen previsto, a los efectos prácticos, será el de la suspensión o paralización de las actuaciones –o lo que es lo mismo, de extensión del plazo– hasta el momento mismo de su terminación. Por esta vía queda, pues, desnaturalizado el plazo de prescripción (pues, aunque no se hable de interrupción, los efectos fácticos serán idénticos al extenderse el eventual plazo de tramitación sin límite hacia el futuro). Una consecuencia que parece excesiva para la multitud de supuestos de este tipo que se producen en la práctica, y que debería ser revisada en su concreta articulación que resulta desmedida y gravosa para los obligados tributarios»[102].

El nuevo artículo 150.3 prevé seis supuestos de suspensión que permitirán prolongar en el tiempo el plazo de las actuaciones inspectoras más allá de los plazos

100 Dictamen cit. pág. 81.

101 La enmienda número 98 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados defendía suprimir esta previsión «ya que la suspensión del procedimiento inspector por el intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o liquidación no impide a la Administración seguir actuando, otorgando, por tanto, a la misma libertad de acción sin límite temporal, pudiendo determinar libremente el fin de la presente suspensión con la notificación efectiva al obligado tributario. En consecuencia, la presente suspensión supone un detrimento de los derechos y garantías del contribuyente en aras de la libertad de actuación de la Administración tributaria».

102 Dictamen cit. pág. 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)".

ampliados a los que hemos hecho mención: a) Remisión del expediente a delito cuando no se practique la liquidación (de conformidad con las nuevas previsiones insertas en el Título VI que alumbra la Ley 34/2015; *vid. infra*); b) Recepción de comunicación por órgano jurisdiccional, en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas, de un procedimiento inspector en curso; c) Planteamiento de conflicto por la Inspección ante las Juntas Arbitrales del Concierto vasco o del Convenio navarro; d) Remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva; e) Intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones; f) Concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones. Como ya hemos apuntado estos supuestos de suspensión pueden no afectar a algún periodo, obligación o elemento, de manera tal que la Ley 34/2015 permite desagregar aquellas partes de la comprobación no afectadas por la suspensión de aquellas otras que lo estén[103]. Finalizada la suspensión, el procedimiento inspector continuará por el plazo que quedara restante.

Por otra parte, insistimos, además de la ampliación generosa de los plazos de finalización del procedimiento inspector, se suprime una previsión antes contenida en la LGT 2003 y que resultaba muy necesaria para combatir las inacciones de la Inspección. Nos referimos al contenido del artículo 150.2 de la LGT, donde se ha suprimido la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por causas no imputables al obligado tributario. Hasta ahora, rebasado el plazo máximo fijado para dichas actuaciones, se producía la no interrupción de la prescripción, un efecto típico de la caducidad (arts. 92.3 y 44.2 Ley 30/1992), pero también podía producirse la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, lo que suponía una cautela adicional para garantizar que aquellas persiguiesen eficazmente la exacción del tributo. Con la supresión de esta medida, no solo no se favorece el adecuado trabajo de la Inspección, más bien todo lo contrario, sino que en la práctica se concentra en plazos mucho más largos la posibilidad de entender como no interrumpida la prescripción y con ello la facultad de realizar posibles ingresos espontáneos por parte del contribuyente que, a partir de ahora, serán ya mucho más difíciles de materializar[104].

El apartado 4 del artículo 150 de la LGT constituye otra novedad de la reforma y contempla la posibilidad de solicitar con anterioridad a la apertura del trámite de audiencia «uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los

---

103 Previsión esta que no contribuirá al cumplimiento de los objetivos de la reforma en este campo y que no son otros, según la propia exposición de motivos de la Ley 34/2015, que la simplificación de la normativa, la seguridad jurídica y la reducción significativa de la conflictividad tributaria.

104 Tal supresión para el Consejo de Estado supone «un paso más en la desnaturalización de la prescripción y la posibilidad de alargamiento de los plazos en beneficio de la Administración» (Dictamen cit. pág. 85).

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

requerimientos efectuados al mismo». En principio la medida parece interesante, pero son tales los condicionantes a los que se la somete que resulta aventurado afirmarlo. De entrada, la solicitud se remite a ulteriores requisitos reglamentarios, sin que pueda exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento. Tales periodos, por supuesto, tal y como acontecía hasta ahora, implican una simple suspensión que no afecta al plazo de duración del propio procedimiento, sino que se descuentan del mismo. Y, para colmo, se somete al juicio de los actuarios su concesión, que podrá ser denegada –sin posibilidad de impugnación alguna– si no se encontrase debidamente justificada o fuese susceptible de perjudicar el desarrollo de las actuaciones inspectoras. Se prevé además una nueva ampliación del plazo del procedimiento por tres meses más cuando durante el desarrollo del mismo, y apercibido por tres veces, el obligado tributario manifestase que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada –o no la aportase íntegramente en el plazo concedido– y luego procediese a rectificar esa omisión, siempre que se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde el inicio del procedimiento. Esa ampliación podrá ser incluso de seis meses en los supuestos de estimación indirecta de la base imponible cuando se cumplan análogas condiciones –salvo el triple apercibimiento que en este caso no será necesario– a las antes señaladas. Conviene no olvidar tampoco que el número 7 del artículo 150 prevé el agotamiento del plazo que restara para finalizar el procedimiento en el supuesto de retroacción de actuaciones por defectos formales apreciados por los órganos revisores (Tribunales económico-administrativos o judiciales) si dicho plazo fuese inferior a seis meses y en caso contrario, es decir, si fuese superior, sería en todo caso de seis meses. Esta última previsión es contraria a la que se recogía en la LGT/2003, donde se ordenaba agotar el plazo no consumido de inspección, salvo que fuese inferior a seis meses, en cuyo caso sería aplicable ese plazo semestral.

La conclusión, por lo tanto, es que además de ampliarse el plazo general del procedimiento inspector a 18 meses, el excepcional de 27 va a convertirse, sin duda, en el de más generalizada aplicación, pues se reserva a todos aquellos obligados cuyo volumen de operaciones sea igual o superior al requerido para auditar cuentas que, no hay que ser un genio para descubrirlo, no son otros que los llamados precisamente a ser objeto habitual de un procedimiento inspector. Atendida además la delegación reglamentaria que prevé el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas en su disposición adicional primera, letra f), al Gobierno de turno le será sumamente fácil modular, a su más completo antojo, el universo de obligados tributarios acreedores a esos plazos más dilatados de comprobación[105]. Además, también quedarán sujetos

[105] Esa disposición adicional primera, titulada «Auditoría obligatoria», es del siguiente tenor literal**:** «1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas prevista en el apartado 2 del artículo 1, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguien-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 este plazo de 27 meses los obligados tributarios integrados en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades. Si a todo esto sumamos el juego de las suspensiones, tal y como hemos señalado en líneas antecedentes, y el incierto papel que a partir de ahora puede jugar la reforma en el inconsciente de la jurisprudencia –quien hasta ahora era valiente exigiendo la debida demostración y motivación de las dificultades en el desarrollo de las actuaciones inspectoras y no solo la mera invocación de las causas que permitían la ampliación del plazo procedimental legalmente previsto–, el panorama no es precisamente halagüeño para el obligado tributario[106]. Desde luego, lo que no parece que vaya a lograrse es el propósito contenido en la exposición de motivos de la Ley 34/2015 de dotar de una mayor seguridad jurídica a la duración del procedimiento inspector. Más bien nos parece que se consolidará esa vieja variante de especialización del Derecho tributario: la ciencia del plazo procedimental y sus efectos en la interrupción de la prescripción, pero ahora con muchos menos visos de éxito para el contribuyente ante actuaciones perezosas o poco diligentes de la AEAT.

k) **Se introducen nuevos parámetros para el cálculo de la estimación indirecta de la base imponible, precisándose la posibilidad de alcances parciales de la misma.**

La Ley 34/2015 modifica el apartado 3 del artículo 158 de la LGT, a la par que introduce dos nuevos apartados 4 y 5, en el precepto. Se especifica así que los datos o referencias a emplear en el cálculo de la base imponible pueden provenir de los signos, índices y módulos, si el obligado pudo haber aplicado el método de estimación objetiva, pero también de los datos de la propia empresa, de los estudios estadísticos

---

tes circunstancias: a) Que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación. b) Que emitan obligaciones en oferta pública. c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas de multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los Fondos de pensiones y sus entidades gestoras. e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad».

106 Como acertadamente señala Menéndez Moreno, A.: «La modificación…», *op. cit.*, pág. 16, «increíblemente, a esta trascendental e inquietante reforma se refiere la exposición de motivos del proyecto de ley que se comenta, indicando que se trata de una regulación dirigida a simplificar de manera importante la normativa vigente, a otorgar –como no– una mayor seguridad jurídica y a reducir significativamente la conflictividad tributaria. No creo que esta cínica valoración de la reforma del procedimiento inspector merezca mayor comentario».

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

o de muestras efectuadas por la propia Inspección, precisándose que la estimación indirecta puede aplicarse solo a las ventas e ingresos, o solo a las compras y gastos, o a ambos simultáneamente, atendiendo a los datos ocultados o inexistentes. Asimismo, y en el caso de cuotas soportadas en el IVA, se admite expresamente la deducibilidad aunque no se disponga de las facturas o documentos que, con carácter general exige la normativa del tributo, a condición, eso sí, de que la Administración pueda adverar, a través de datos o indicios, la realidad de las cuotas soportadas[107]. En este mismo impuesto la norma faculta a la Administración para estimar bases y cuotas repartidas linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justificase la procedencia de un reparto temporal diferente.

Lo primero que llama la atención es el error en la ubicación de estas novedades, pues las mismas no son meras cuestiones procedimentales, sino materiales, que corresponden a la regulación contenida en el artículo 53 de la LGT. Por otra parte, resulta curioso que se trate de codificar contra la jurisprudencia habida hasta la fecha, pues las fuentes de las que se extrae la información para la confección de la estimación indirecta de la base imponible aludidas por la Ley 34/2015, son algunas de las que ya se habían considerado absolutamente inadecuadas por la propia jurisprudencia (muestras de la Inspección, que no identifican las empresas, por ejemplo). Algunos de esos sistemas de muestras no verificables, se encuentran afectados de un vicio fundamental, perfectamente salvable hoy en día por la cantidad de información existente a todos los niveles, y es la imposibilidad de contestar si los elementos tomados en la muestra son comparables, por dimensión, actividad o cualquier otra razón, con la empresa a la que se pretende estimar o valorar. Compárese este sistema con el método del margen neto que se aplica en las operaciones vinculadas y que concluye con un examen, empresa por empresa, para determinar si los comparables son adecuados o no. Creemos que sería mucho mejor la utilización de este sistema, infinitamente más garantista para las dos partes intervinientes respecto de la exactitud y acierto del procedimiento. Desde luego, en este ámbito y con semejante metodología, los recursos y pleitos contras las liquidaciones derivadas de las estimaciones indirectas de bases imponibles están completamente asegurados, traicionando de nuevo los beatíficos propósitos que dicen alentar la modificación legislativa[108].

A mi juicio en una norma codificadora como la LGT resultaría muy conveniente insistir en la necesidad de que la estimación indirecta salvaguarde el principio de capacidad económica, y que los resultados que se obtengan a su través persigan idéntica

---

107 Esta nueva previsión resultaba innecesaria, al estar implícita en el artículo 53.2 a) de la LGT, y además ha sido sancionado por la jurisprudencia; si se dispone de un dato cierto, el mismo no se valora, solo se valoran aquellos datos desconocidos y necesarios para integrar y conformar la base imponible.

108 *Vid.* al respecto, extensamente, Alonso González, L.; Caamaño Anido, M. A.; García Novoa, C.; Magraner Moreno, F.; Merino Jara, I. y Sánchez Pedroche, J. A.: *Derecho y Práctica Tributaria*, Caamaño Anido, M. A. (dir.), REAF/REGAF/WOLTERS KLUVER, Valencia, 2013, págs. 223 y ss.

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

finalidad que la propia determinación directa de la base imponible. Se trata de metodologías distintas –en función de las diversas circunstancias concurrentes– que deben arrojar cifras similares. Cargar las tintas solo en las compras o solo en las ventas o los datos estadísticos, a mayor comodidad de la Inspección y según le interese, únicamente contribuirá a la obtención de la mayor liquidación posible, aunque esté muy alejada de la verdadera base imponible del sujeto pasivo y, por ende, de su verdadera capacidad económica. En la estimación indirecta se busca la verdad porque aun cuando suponga un medio excepcional de determinación de la base que fortalece la posición de la Administración, un ordenamiento que quiera respetar tanto el derecho de esta como el del sujeto pasivo a una correcta aplicación de los tributos, no puede dejar su utilización al completo arbitrio de la Inspección, ni puede conceder a esta poderes tales que signifiquen, de hecho, una absoluta libertad a la hora de fijar la magnitud del hecho imponible, toda vez que en la medida en que esto sucediese, el tributo «establecido por ley» se convertiría en un tributo «establecido por la Administración» y las normas que regulasen la estimación indirecta se habrían alejado de los principios constitucionales básicos de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad[109]. La reforma pretende una vez más facilitarle las cosas a la Inspección para que actúe como tiene por costumbre, pero esta vez con el marchamo de legalidad que supone el amparo explícito a ciertas metodologías de trabajo[110].

---

109 Por todo ello, la SAN de 17 de febrero de 1998 dirá que la cifra resultante de la estimación indirecta «tiene en realidad el mismo valor que si hubiera sido determinada en un sistema de estimación directa». Y en esta misma línea, la STS de 26 de abril de 1993, afirmará que «las cifras alcanzadas –con el método de estimación indirecta– no tiene por qué tener menor rigor probatorio que si se hubiese acudido a la estimación directa». Por eso, la STS de 22 de enero de 1999 añadirá por su parte que sin ignorar la dificultad que comporta la aplicación del régimen de estimación indirecta «producto de la conducta, al menos omisiva, del contribuyente, ello no releva a la entidad acreedora de la deuda tributaria de la obligación que legalmente se le impone de conectar, con más o menos exactitud, pero siempre con algún fundamento, con la realidad fáctica sus afirmaciones determinadoras de las bases impositivas», considerándose contraria a Derecho la determinación del volumen de ventas que constituya un mero juicio de valor ayuno de soporte suficiente, como cuando «carezca de una mínima apoyatura real y se ancle en meras deducciones derivadas del razonamiento humano y de la opción por un criterio equilibrado y equidistante». Y es que, como reconoce el propio TS en Sentencias de 24 de julio y 17 de octubre de 1998, «cuando no es posible determinar por completo las bases tributarias a partir de las declaraciones y contabilidad del sujeto pasivo, la legislación autoriza la utilización del sistema de estimación indirecta, incluido el método indiciario... Ahora bien, lo que no puede hacer la Administración es prescindir de esa investigación y partiendo de la omisión contable o declarativa del contribuyente, aplicar presunciones –carentes de lógica o sin fundamento, como señala en párrafos posteriores la propia sentencia–, a menos que estén explícitamente autorizadas por la ley».

110 Se avalan así planteamientos del TEAC recogidos en Resoluciones de 14 de septiembre de 1987, 29 de enero de 1988, 5 de junio de 1990 y 8 de mayo de 1991. En su Resolución de 10 de enero de 1996, el propio TEAC afirmó lo siguiente: «Que una vez examinada toda la documentación aportada al sujeto pasivo, el Inspector actuario entiende que existe "incongruencia" entre las anotaciones en los libros-registros, las facturas presentadas y los rendimientos que se obtienen en dicho sector y que han sido admitidos por el titular de la actividad, lo que impide obtener el rendimiento neto de forma directa y en base a los documentos exhibidos (…) La incongruencia entre la suma de compras y gastos y los rendimientos estimados puestos de manifiesto a través de datos del propio sector. Y esta incongruencia contable viene a confirmar que la contabilidad no recoge la imagen fiel de los resultados de la sociedad». A partir de ahora, pues, resultarán más difíciles planteamientos correctos, como el recogido en la STS de 6 de junio de 1998, en cuyo FJ

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

l) **Se especifica como posible sujeto infractor a la entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal.**

Dicha modificación se opera a través de la modificación de la letra d) del apartado 1 del artículo 181 que hasta este momento aludía a la sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal y obedece a la nueva configuración de dicho régimen, realizada a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

m) **Se modifica la regulación de la infracción tributaria por presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos de información.**

Las novedades a este respecto se introducen en los apartados 1, 2, 4, 5 y 7 del artículo 199 de la LGT donde, por lo que se refiere a los dos primeros apartados, se alude a otros documentos con trascendencia tributaria (además de los que ya se contenían en el precepto: autoliquidaciones, declaraciones o documentos relacionados con las obligaciones aduaneras). En los apartados 4 y 5 se rebaja la cuantía mínima de la sanción (elevada a 1.500 euros por la Ley 7/2012, de 29 de octubre) a 250 euros. Por fin, en el apartado 7 se introduce una novedosa sanción consistente en multa pecuniaria fija de 250 euros por la presentación de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

n) **Se tipifica como infracción tributaria grave el retraso en la llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación.**

La Ley 34/2015 introduce una nueva letra g) en el artículo 200.1 de la LGT que recoge tal previsión. En el número 3 de ese mismo precepto se introduce otra nove-

3.º se afirmaba lo siguiente: «es cierto igualmente que, en el presente caso, Hacienda partió de las cifras de ventas y desgravación fiscal suministradas por la contabilidad de la entidad aquí apelante, en la que, conforme se ha dicho, la Inspección no detectó anomalías sustanciales y que fue solo a partir de las diferencias advertidas entre esos datos y los resultantes del antecitado estado estadístico BASOCI [base de datos obrante en poder de la Administración con información elaborada a partir de las declaraciones de exportadores] cuando procedió a proponer la elevación de las bases declaradas para acomodarlas a los indicados datos internos. Pero no es menos cierto que este método ni pudo suponer una correcta aplicación del régimen de estimación directa (...) ni tampoco la de los métodos indirectos (…) En el supuesto de autos, los resultados obrantes en el listado estadístico en cuestión debían haber estado soportados por los correspondientes documentos aduaneros de exportación. Solo así hubieran podido desvirtuar la contabilidad en principio aceptada por el sujeto pasivo. De ahí que sobre la base de una discrepancia entre contabilidad y listado, respecto del que se admite que pueda incluso presentar discrepancia con la realidad exportadora producida y los valores tenidos en cuenta al contabilizar y realizar la declaración de exportación, no pueda imponerse al sujeto pasivo la carga de demostrar su inexactitud». Otra cosa muy distinta es que se aprecie anomalía sustancial contable en aquellos casos de irregularidades cotejadas en un número representativo de operaciones, lo que permitiría aplicar la estimación indirecta sobre el conjunto de las mismas (STS de 15 de diciembre de 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)".

dad, consistente en la sanción de dicho retraso con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 % del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000[111].

o) **Se tipifican y sancionan como infracciones graves las conductas constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, estableciendo su incompatibilidad con las infracciones y sanciones previstas por los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT y declarando la plena aplicabilidad de las reducciones generales.**

De conformidad con lo que se ha expuesto con anterioridad en relación con el nuevo tratamiento del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la Ley 34/2015 introduce un nuevo artículo 206 bis donde se especifica que la falta de ingreso, obtención o solicitud indebida de una devolución o la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros que se hubieran podido materializar a través de negocios regularizados de conformidad con lo previsto en el artículo 15 de la LGT constituirá infracción tributaria grave, exclusivamente en aquellos casos en los que se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de la regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para su general conocimiento antes del inicio del plazo de presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

El nuevo precepto no aclara la forma en la que se garantizará esa publicidad, que se posterga a posterior desarrollo reglamentario. La sanción derivada de la infracción dependerá del supuesto comisivo empleado, de tal manera que en el caso de: a) Falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda; la multa pecuniaria será proporcional del 50 % de la cuantía eludida; b) Obtención indebida de una devolución; la multa pecuniaria será proporcional del 50 % de la cuantía devuelta indebidamente; c) Solicitud indebida de una devolución; multa proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada; d) Determinación o acreditación improcedente de partidas o créditos; multa proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas o del 50 % si se tratase de partidas a deducir en la cuota o de créditos aparentes. Se prevé en todos estos casos la posible aplicación de las re-

111 El Grupo Parlamentario Catalán proponía la supresión de la medida o bien una sanción consistente en una multa pecuniaria fija de 600 euros en ese retraso, justificando en su enmienda número 101 en el Congreso de los Diputados lo siguiente: «La sanción prevista en el Proyecto de Ley por el retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT es totalmente desproporcionada y vulnera los principios de aplicación en materia sancionadora: proporcionalidad, culpabilidad y seguridad jurídica. Por ello se propone establecer una sanción por el retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT equiparable a la sanción establecida para los supuestos de demora en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias».

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

ducciones generales previstas por la LGT del 50 % de la cuantía de la sanción por acta con acuerdo o del 30 % en los supuestos de conformidad[112].

p) **Ampliación del plazo de seis meses previsto para la finalización del procedimiento sancionador.**

La Ley 34/2015 introduce un nuevo párrafo en el apartado 2 del artículo 211 de la LGT con el fin de aunar los tiempos inspectores a los sancionadores, de manera que cuando se vea alterado o ampliado el plazo del procedimiento inspector por la concurrencia de determinadas circunstancias, también pueda modularse o extenderse por idéntico lapso temporal el plazo legalmente previsto de seis meses para el procedimiento sancionador. En concreto, se prevé dicho alargamiento del plazo en aquellos casos en los que, de conformidad con lo previsto en el artículo 150.5 de la LGT, el obligado tributario manifestase que no tiene o no va a aportar la información y luego lo hiciese (el procedimiento inspector se ampliaría aquí tres o seis meses) o en aquellos otros casos de aplicación del método de estimación indirecta de la base imponible.

Esta nueva previsión legal fue muy criticada por el Consejo de Estado, siendo además de todo punto innecesaria, pues se parte de la premisa de una tramitación si-

112 En su enmienda número 102 en el Congreso de los Diputados, el Grupo Parlamentario Catalán insistía de nuevo en la incorrección de la medida y su posible inconstitucionalidad: «El nuevo artículo 206 bis tipifica como infracción tributaria "el incumplimiento de las obligaciones tributarias". Esta indefinición de la conducta infractora, junto con la remisión en blanco contenida en su apartado segundo, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria sino por la decisión de un órgano de la Administración, en base a una suerte de identidad fáctica supone una vulneración clara del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad que rige el derecho administrativo sancionador, tal como han señalado el Consejo General del Poder Judicial como el Consejo de Estado en sus respectivos informes (página 39 informe del Consejo de Estado). El Proyecto de Ley únicamente ha atendido formalmente las exigencias del Consejo de Estado, trasladando la sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma del Título I al Título IV de la ley, pero el contenido del nuevo artículo 206 bis incurre en las mismas infracciones señaladas por el máximo órgano consultivo que determinan su probable inconstitucionalidad». Además, en su enmienda número 103 aludía al problema constituido por la emanación de criterios administrativos posteriores a la realización de determinadas operaciones susceptibles de ser calificadas como abusivas, así como la delimitación del concepto de «igualdad sustancial» esencialmente indeterminado y por ello inadmisible en el ámbito sancionador. Planteaba así que los incumplimientos tributarios derivados de la calificación de determinados hechos u operaciones como abusivos fuesen públicos antes de la presentación de la correspondiente autoliquidación, pues de otra forma se podría lesionar el principio de seguridad jurídica de determinados obligados que hubiesen decidido intervenir en operaciones o realizar inversiones que, solo días o meses después de su realización, fuesen incluidas en la publicación de operaciones realizadas en conflicto en aplicación de la norma. No hacerlo así incidiría, a su juicio, en las decisiones de invertir en España, pues los posibles inversores carecerían de la necesaria seguridad jurídica sobre la calificación de su conducta a los efectos de una posible sanción. Además, y en coherencia con lo anterior señalaban que «la existencia de un acto administrativo en el que se haya declarado una operación como realizada en conflicto en aplicación de la norma no debe ser tomada en consideración para sancionar conductas posteriores si dicho acto se encuentra pendiente de reclamación o recurso. Por ello, debería exigirse que la liquidación en la que se haya apreciado por primera vez la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma sea firme». Por supuesto, tales observaciones no fueron asumidas por la mayoría parlamentaria del Congreso de los Diputados.

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

multánea del procedimiento de liquidación y del sancionador[113], cuando lo cierto es que el artículo 209 de la LGT ya otorga un plazo de tres meses para la iniciación del procedimiento sancionador una vez notificada la correspondiente liquidación. La ampliación, por lo tanto, únicamente persigue la más completa comodidad de los funcionarios de la Administración tributaria.

3. NUEVO TÍTULO VI. PREVISIONES EN TORNO AL PRESUNTO DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

a) Rasgos generales más relevantes del nuevo Título VI de la LGT

La introducción de un nuevo Título VI en la LGT, en sintonía con el artículo 305.5 del Código Penal (CP), obedece a la necesidad, según expresaba la propia Memoria del Proyecto de Ley, de «despejar el camino legal para que la Administración tributaria pueda liquidar y cobrar la deuda tributaria también en los casos más graves de defraudación»[114]. Hasta ahora, en los casos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública, la deuda tributaria se convertía en una figura distinta en el seno de un proceso penal –responsabilidad civil derivada del delito–, atendida la imposibilidad absoluta de liquidación administrativa. Además, se decía que su presunto autor recibía un trato más favorable al dispensado a cualquier otro obligado tributario, quien no estaba exento de pagar o garantizar su deuda tributaria. El propio preámbulo de la Ley 34/2015 ya alerta que, como consecuencia de la reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, y del CP por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se hacía necesario un procedimiento administrativo que permitiese practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas, aun en los supuestos en los que se ini-

113 Así lo hace la propia exposición de motivos de la Ley 34/205 cuando señala que «resulta necesario introducir modificaciones en el título correspondiente, que también se ve alterado como consecuencia de la nueva regulación del plazo del procedimiento inspector, ya que pueden darse supuestos de extensión de dicho plazo una vez iniciado el procedimiento sancionador, por lo que resulta preciso trasladar a este último la eventual extensión del primero». En el sentir del Consejo de Estado, la previsión contenida en el artículo 211.2 de la LGT, y en virtud de la cual el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente cuando concurra con el procedimiento inspector (lo que de hecho siempre pasará), «alargará así en exceso no solo los plazos inspectores, sino también el propio procedimiento sancionador» (Dictamen cit. pág. 127).

114 El vigente artículo 305.5 del CP distingue la liquidación vinculada con el presunto delito y aquella otra que pudiera no estarlo, señalando a este respecto que «la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

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

ciase la incoación de la causa penal[115]. La gran novedad que apunta la Ley 34/2015 en este punto estriba en que a partir de ahora la intervención de la Administración tributaria será activa, pues no solo practicará la liquidación correspondiente, sino que desarrollará todas las actuaciones recaudatorias tendentes al cobro de esa deuda tributaria presuntamente delictiva. Ahora bien, todo ello sin perjuicio de que, en determinados casos, el legislador haya optado –como consecuencia del carácter potestativo fijado en la norma penal– por la paralización de las actuaciones, sin práctica de liquidación alguna, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional. Asimismo, la promulgación de la Ley 34/2015 ha comportado la modificación de la LECrim. y la LJCA para garantizar, en el primer caso, que la mera presentación ante el juez de lo Penal de una solicitud de suspensión de la ejecutividad de la liquidación no produzca efecto alguno, salvo acuerdo judicial expreso con formalización de garantías, y, en el segundo, que cualquier cuestión o controversia relativa a la liquidación administrativa practicada en el seno de la instrucción penal, quede excluida del orden contencioso-administrativo, de manera que este no intervenga, ni pueda tener conocimiento de las pretensiones que los obligados tributarios pudieran ventilar a tal fin, para lo cual se establece la inatacabilidad o el carácter irrecurrible de esas liquidaciones administrativas.

La nueva regulación implica la prohibición de cualquier procedimiento sancionador sobre hechos presuntamente constitutivos de delito (lo que es correcto), junto con la posible práctica de dos liquidaciones administrativas –lo que, como veremos, constituye un semillero de problemas que obedece a un error de fondo original–, una vinculada a los elementos de la obligación tributaria que tuvieran relación con el presunto delito y la otra atinente a los elementos desvinculados de esas presuntas actividades delictivas. De esta manera, la Administración tributaria podrá a partir de ahora practicar esas dos liquidaciones salvo las excepciones previstas en el artículo 251 de la LGT: a) Cuando pudiera ocasionar la prescripción del delito; b) Cuando de resultas de la investigación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación, o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto; c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

Las nuevas previsiones legales, si bien no establecen la obligación de liquidar por parte de la Administración todos aquellos elementos vinculados al delito, sí revelan una verdadera obsesión por impedir el recurso judicial contencioso-administrativo tanto de la posible liquidación practicada, como de la decisión de no hacerlo[116]. En la liquidación administrativa no vinculada al presunto delito, operaría el régimen normal de recursos y reclamaciones legalmente previstos.

---

115 De esta manera, los órganos de recaudación de la AEAT mantendrían la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio de los posibles responsables, utilizando las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de la LGT, pudiendo en su caso adoptar las correspondientes medidas cautelares.

116 En realidad y como bien señala Espejo Poyato, I. «La recaudación del impuesto evadido en la imposible reforma de la LGT», *RCyT*, CEF, núm. 388, 2015, pág. 25, «si algo caracteriza al proyecto de reforma es la pretensión de excluir a la jurisdicción contencioso-administrativa del control de los aspectos estrictamente tributarios (liquidación administrativa y recaudación) de la deuda tributaria presuntamente defraudada». Para la autora, sin embargo, tal pretensión «ya se puede anticipar que será frustrada» (pág. 29).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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, si bien el juez de lo Penal será el competente sobre las medidas cautelares y de ejecución que hubieran sido adoptadas por la Administración en su liquidación, la nueva normativa pone especial cuidado en limitar esa potestad judicial, razón por la cual, el CGPJ en un voto particular a su dictamen lamentaba que a la AEAT se le atribuyesen unas facultades «que ni siquiera posee en el procedimiento penal el Ministerio Fiscal». Efectivamente, esta medida supone una clara injerencia en una competencia típicamente judicial, que nunca debió producirse (como aconteció con la Ley 7/2012) y mucho menos ampliarse (como hace ahora la Ley 34/2015). De hecho, resulta de dudosa constitucionalidad al vulnerar claramente el mandato constitucional que reserva la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado a jueces y tribunales[117].

Con esta nueva opción legal, que implica un giro copernicano respecto de la situación vigente hasta ahora, se nos antoja sumamente difícil compatibilizar la salvaguarda de los intereses del Erario Público con el adecuado respeto a los principios constitucionales[118]. Si a este primer dato

---

117 El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014 enfatiza especialmente la rareza de unas medidas adoptadas por la Administración que no podrán ser recurridas y que primarán incluso sobre las propias decisiones judiciales: «...se sigue manteniendo la posibilidad de que la Administración tributaria, que va a ser denunciante o querellante y parte en el procedimiento penal, pueda acordar medidas cautelares para asegurar las responsabilidades pecuniarias que pudieran derivarse del delito, lo que resulta insólito en nuestro ordenamiento jurídico, en el que el juez de instrucción es el verdadero director de la investigación penal y a quien corresponde el juicio de proporcionalidad y necesidad de la medida cautelar. Con este sistema, se relega al juez al mero papel revisor de la medida adoptada por el denunciante y perjudicado. Potestad que ni siquiera posee en el procedimiento penal el Ministerio Fiscal. Especialmente grave resulta la posibilidad de subsistencia de las medidas cautelares adoptadas por la Administración tributaria cuando se acuerde por el órgano judicial la suspensión de las actuaciones de recaudación de la liquidación provisional de los conceptos y elementos vinculados al presunto delito. En este caso, el párrafo último del apartado 6 del artículo 81 de la LGT se limita a establecer que se notificarán las medidas al Ministerio Fiscal y al órgano judicial que acordó la suspensión «y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento». Sin embargo, para la suspensión de los actos de recaudación, el juez penal ha de establecer una garantía o dispensar al encausado, total o parcialmente, de la garantía. Por lo que el mantenimiento de una medida cautelar adoptada por la Administración no resulta justificada, pues el juez ya acordó la garantía que entendió suficiente para cubrir el importe de la liquidación administrativa practicada, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la misma (nuevo art. 614 bis.4 LECrim.). De manera que el mantenimiento de la medida cautelar adoptada por el órgano administrativo es desproporcionada y excesiva y no encuentra otra justificación que un injustificado recelo de la Administración a la suficiencia de la garantía fijada por el juez. Lo correcto sería acordar, *ex lege*, el cese de la medida cautelar adoptada por la Administración una vez que el juez penal haya acordado la suspensión de las acciones recaudatorias de la liquidación provisional de los elementos vinculados al presunto delito y se haya prestado, en su caso, la garantía fijada por él. Bastando, en consecuencia, que el órgano judicial comunique a la Administración el auto acordando la suspensión y la constitución de fianza, en su caso, para que aquella proceda a alzar las medidas cautelares por ella adoptadas. Por lo que se considera necesaria la modificación de este precepto. La reforma, además, no subsana el vacío legal sobre el procedimiento para adoptar por la Administración tributaria la medida cautelar, ni el de su ratificación o revocación por el juez penal, no contemplándose la necesaria audiencia al interesado, ni la posibilidad de su impugnación mediante el régimen de recursos».

118 Sobre este punto, Menéndez Moreno, A.: «La modificación…», *op. cit.*, pág. 17, se muestra igualmente crítico señalando a este respecto que «las justificaciones que se dan no resultan desde luego jurídicamente consistentes, aunque, por supuesto, le van a resultar de gran utilidad a la eficacia recaudatoria de la Hacienda Pública».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 le une otro, cual es el error de partida sobre la prejudicialidad administrativa –aspecto sobre el que luego volveremos–, el problema está servido. Pero es que además, y como ya tuvo ocasión de apuntar el Consejo de Estado, el culmen del problema estriba en que la modificación aprobada rebasa ampliamente las previsiones contenidas en el propio CP. Algunas de las nuevas medidas incorporadas a la ley son razonables. Tal es el caso de la regularización voluntaria del contribuyente como reverso del delito que pone fin a la lesión del bien jurídico originada por la defraudación (y relacionado con ella la potestad de comprobar la existencia o no de dicha regularización incluso para periodos en los que se hubiese producido la prescripción administrativa –que no penal– atendido el distinto plazo previsto de ambas) o la introducción de determinadas especialidades en el ámbito de la liquidación de la deuda aduanera, pasando por la ampliación del tiempo de adopción de las medidas cautelares para evitar su caducidad antes del inicio del proceso judicial.

Otras son, sin embargo, de muy dudosa constitucionalidad, pues no solo menoscaban la arquitectura jurídica del proceso penal, sino que desnaturalizan el propio procedimiento administrativo, so pretexto de la eficacia a ultranza en la gestión recaudatoria. Formalmente, se respeta la primacía del juez de lo Penal en la determinación de la cuota a través de la correspondiente sentencia, modificándose para ello el artículo 3 de la LECrim., pero mientras que en la LGT/2003 la liquidación contenida en el procedimiento inspector era tan solo una mera previsión, a los efectos de activar una *notitia criminis* que permitiese valorar la existencia de los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal, a partir de ahora ya se contará con una verdadera liquidación administrativa, con el evidente influjo que ello puede suponer para unos jueces de lo Penal cargados de trabajo y que carecen de los conocimientos oportunos en una materia tan técnica como la tributaria. Ese exceso de trabajo y la falta de práctica en un campo tan específico con el impositivo determinará con toda seguridad que al contribuyente no le quede otro remedio que articular muy bien la prueba pericial, única capaz de insuflar la duda respecto de la liquidación administrativa previamente practicada. Y tres cuartos de lo mismo acontecerá con las medidas cautelares administrativas adoptadas, porque a la AEAT le resultará sumamente fácil argumentar el *periculum in mora* (que apoyará en la propia existencia de la causa) así como la invocación formal del *fumus bonis iuris* para lograr su propósito. Pretendo decir con todo ello que, lo queramos o no, la nueva regulación predetermina una inequívoca compulsión o vinculación del juez de lo Penal respecto de lo actuado por la Administración tributaria[119]. Pero sin duda, uno de los aspectos más llamati-

---

119 A esa bicefalia orgánica y procedimental se ha referido acertadamente y en tono muy crítico Menéndez Moreno, A.: «La modificación….», *op. cit.*, pág. 18, señalando lo siguiente: «Obcecado por la celeridad recaudatoria, el legislador desconoce, con la reforma primero del delito y su proyectada consumación ahora con la reforma de la LGT, que de lo que se trata es de conocer y aplicar lo que podríamos denominar la "verdad del derecho". Esto es, que el ordenamiento jurídico contiene una sola regulación "verdadera" y que en determinados supuestos –concretamente, cuando se considera por la Administración que hay indicios de delito– es el propio ordenamiento jurídico quien determina cuál es el órgano o poder del Estado (en estos casos, el judicial) que debe dilucidar la regulación "verdadera". Y que naturalmente ha de hacerlo con todas las consecuencias, y lo que no se puede es someter al ciudadano –que entre otras cosas no tiene culpa alguna en la dilación recaudatoria que puede suponer el esclarecimiento de esa "verdad jurídica"–, a esa especie de bis in ídem que es la actuación conjunta y descoordinada de dos poderes distintos del Estado sobre su comportamiento fiscal presunta y provisionalmente calificado de anómalo. El que mientras se dilucida

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

vos y criticables es el atinente a la imposibilidad de articular recurso administrativo alguno contra aquellas deudas tributarias liquidadas y vinculadas al presunto delito con la Hacienda Pública en los términos señalados por los artículos 253.1 y 254.1 de la LGT. La Memoria administrativa que acompañaba al entonces Proyecto de Ley justificaba esta opción en la cobertura que a la misma dispensaría el juez de lo Penal –despreciando esos evidentes y peligros influjos apuntados con anterioridad– en el caso de condena al reo y en la plena reversibilidad de la situación de apreciarse la inexistencia del delito, en cuyo caso la liquidación perdería su vinculación con esa naturaleza delictiva y, por ende, sería plenamente recurrible. En tal sentido, el Consejo de Estado abogaba por arbitrar algún medio en la vía administrativa que permitiera combatir de forma previa las deficiencias procedimentales que pudieran concurrir en esa liquidación administrativa[120]. Ninguna de esas observaciones ha prosperado en la Ley 34/2015.

b) Las novedosas previsiones legales

1. Práctica de dos liquidaciones en supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública y abstención del inicio o continuación del procedimiento sancionador.

Se introduce un nuevo artículo 250 de la LGT donde se prevén esas dos posibles liquidaciones. La primera, la correspondiente a los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación no vinculados con el posible delito que podrá impugnarse en vía económico-administrativa y contenciosa (art. 254.2 LGT). La segunda, la atinente a elementos vinculados con el presunto delito (que en caso de condena fijará definitivamente el juez de lo Penal) y que deviene irrecurrible en vía administrativa y contencioso-administrativa (art. 254 LGT), pero donde se concederá trámite de audiencia al obligado tributario, advirtiéndole de la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal o al juez. En esta segunda liquidación se veta la posible iniciación de un procedimiento sancionador o su continuación si ya se hubiese iniciado, advirtiéndose expresamente (y por duplicado, *vid.* los nuevos arts. 253.1 y 254.1 LGT) de que los posibles defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa no producirán efecto alguno extintivo, total o parcial, de la obligación tributaria vinculada al delito, ni siquiera los normales previstos en el artículo 150.6 letras a) y b), por rebasamiento del plazo de las actuaciones inspectoras (no interrupción de la prescripción y la posibilidad de realizar pagos espontáneos); efectos últimos estos que sí desplegarían su virtualidad, en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, sobreseimiento

---

la existencia y en su caso el alcance de esa anomalía, se estén produciendo actuaciones y controles paralelos sobre una conducta fiscal que no ha sido todavía legítima y definitivamente calificada, es contrario a la esencia misma del Estado de Derecho en el sentido más elemental de su significado».

120 Dictamen cit. pág. 96.

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

libre o provisional, así como absolución judicial. Esta previsión, relativa a la sanación de cualquier defecto procedimental que pudiera extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada al delito, constituye claramente un exceso legal carente de justificación alguna que, muy previsiblemente, acabará convirtiendo en presuntos delitos muchas actuaciones inspectoras viciadas. El peligro es tan obvio y la tentación tan fuerte, que no vale la pena que nos detengamos en ulteriores explicaciones. Una vez concedido el trámite de audiencia y a la vista de las alegaciones del obligado tributario a la propuesta de liquidación se dictará la liquidación propiamente dicha para, a continuación, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, comenzando el periodo voluntario de pago una vez se haya notificado formalmente la admisión a trámite de la denuncia o querella (art. 255 LGT).

Por lo tanto, existirán tres notificaciones; la primera atinente a la propuesta de liquidación, la segunda correspondiente a la liquidación para, por fin, concluir con la que inicia el periodo voluntario de ingreso. Resulta un tanto paradójico que no se permita la impugnación de la liquidación, pero sí los actos de cobro, si bien únicamente por los motivos tasados tradicionales contenidos en los artículos 167.3 (providencia de apremio), 170.3 (diligencia de embargo) y 172.1 (enajenación de bienes embargados) y contra cuya denegación cabrá, esta vez sí, acudir a la vía económico-administrativa y posterior contencioso-administrativa. De no admitirse la querella o denuncia, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación para formalizar el acta correspondiente, debiendo concluirse aquellas en el plazo legal que restase del tiempo ya consumido en las actuaciones o en seis meses si este último fuese superior, computándose dicho plazo desde la recepción de la resolución judicial por el órgano competente que deba continuar el procedimiento y exigiéndose los intereses de demora correspondientes. Estos dos últimos extremos resultan criticables, especialmente el primero, porque resulta de imposible control (hubiera sido más acertado vincularlo, por ejemplo, a la comunicación efectuada a la Abogacía del Estado, como representante de la AEAT en la causa penal).

En aquellos casos en los que por un mismo concepto impositivo y periodo pudiesen distinguirse elementos vinculados al presunto delito y otros en los que no se apreciase conducta dolosa, sería también posible la práctica de dos liquidaciones separadas. La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá todos los elementos en los que se aprecie dolo, restándose los ajustes a favor del contribuyente, así como cualquier otra partida a compensar o deducir en la base o en la cuota que pudieran corresponderle (incluida la cuota ingresada en su día como consecuencia de la declaración presentada). La propuesta de liquidación vinculada al acta, es decir, lo referido a elementos no relacionados con el delito, comprenderá la totalidad de los elementos comprobados (también los vinculados al delito), deduciéndose la cantidad resultante de la propuesta de liquidación unida al delito. No obstante, el artículo 253 *in fine* de la LGT permite la opción de cálculo de ambas cuotas (la vinculada al delito y la que no lo está) mediante la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 base o en la cuota, remitiéndose para ello a los términos de un futuro reglamento. Dicha opción debe comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito.

2. Posible no liquidación administrativa, pese a la remisión del tanto de culpa a la Jurisdicción penal, que queda suspendida hasta tanto el juez no adopte una resolución al respecto.

Como ya hemos señalado con anterioridad, el nuevo artículo 251 de la LGT faculta a la Administración para no liquidar cuando: a) la tramitación de la liquidación pudiera ocasionar la prescripción del delito; b) de resultas de la investigación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación, o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto; c) la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. En estos tres casos, no se dará audiencia al obligado sobre esa remisión de los hechos a la vía penal y quedarán suspendidas las facultades liquidatorias administrativas hasta tanto no se dicte sentencia, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones, o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Si se hubiera iniciado procedimiento sancionador, este se entenderá concluido en el momento de remisión de los hechos a la vía penal.

Ninguna de estas tres excepciones a la obligación de liquidar reviste una justificación sólida, especialmente la última, pues resulta de todo punto incompatible con la nueva filosofía que destila la Ley 34/2015. Parece más bien un portillo abierto a la justificación de cualquier solución por la que pudiese optar la Inspección (ya hemos señalado que la comodidad de esta es una de las líneas medulares de la nueva regulación). Pero es que tampoco la tienen las dos primeras. Remitir el tanto de culpa al juez o al Ministerio Fiscal sin haber concluido mínimamente las indagaciones capaces de arrojar luz sobre la posible comisión del delito, ni quién sea el obligado tributario para evitar la prescripción del delito, implica reconocer abiertamente las dudas sobre el elemento objetivo del tipo penal o la naturaleza y participación del presunto inculpado, lo que generará problemas de todo tipo al juez, además de complicar extraordinariamente la fijación del momento mismo de la interrupción de la prescripción a efectos penales. Sobre esto último convendría advertir de que, aun cuando pudiera parecer sencillo, la determinación exacta del momento en el que se considera consumado el delito de defraudación tributaria –como *dies a quo* a efectos del cómputo del periodo prescriptivo– no es en absoluto pacífica, lo que acrecienta las dificultades inherentes a toda instrucción penal[121]. Dicho plazo, en principio, será

[121] Además, en los tributos de declaración periódica (por ejemplo IVA) a efectos de la prescripción se debe tener en cuenta como día inicial del cómputo no la fecha de finalización del plazo de presentación de cada una de las declaraciones trimestrales, sino el 30 de enero del año siguiente, toda vez que al ser los periodos de declaración inferiores a 12 meses (al ser trimestrales), el importe de lo defraudado debe referirse al año natural completo. Tal es la doctrina de la Sentencia 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)".

el mismo tanto para el autor material del ilícito penal (generalmente el contribuyente) como para el asesor fiscal o cualquier otro tercero en su condición de cooperador necesario o cómplice[122], pero lo cierto es que la jurisprudencia del TS no se ha pronunciado con claridad acerca de los plazos aplicables a los partícipes en el delito y la doctrina admite directa e indirectamente la prescripción individual de los distintos intervinientes en el hecho, lo que en buena lógica debería comportar también la aplicación de diferentes plazos prescriptivos, según sea el grado de participación de cada sujeto[123]. Además, y por si lo anterior no bastara, la doctrina se encuentra dividida, toda vez que para un sector, como consecuencia de la vigencia del principio de accesoriedad, el cómputo del plazo prescriptivo debe iniciarse en la fecha de la comisión del hecho principal[124], mientras que otro sector doctrinal, en cambio, estima que ese cómputo ha de realizarse individualmente, por lo que el hecho penal de cada uno de los partícipes comenzaría a prescribir a partir de la realización de su propia y personal contribución al delito[125]. En realidad, no existen razones legales poderosas que obliguen a establecer un cómputo individual de la prescripción porque con independencia de que la teoría de la accesoriedad tampoco ofrece una respuesta acabada, segura y unívoca, lo cierto es que el ilícito penal cometido no es otro que el delito del autor (contribuyente), a cuya realización el partícipe (asesor fiscal o cualquier tercero) coopera, de tal suerte que el cómputo de la prescripción debe iniciarse, para todos, en el momento de la consumación del delito[126]. Pero la cuestión sobre la

---

la Audiencia Provincial de Barcelona de 21 de septiembre de 2000. Tanto la doctrina como la jurisprudencia entienden que cuando el legislador penal se refiere al momento de comisión del delito, está adoptando el criterio del resultado o, en general, el de la consumación. Por todas, SSTS de 15 de octubre de 2001, 26 de octubre de 2001, 21 de diciembre de 1999, 9 de julio de 1995, 8 de julio de 1998, 26 de octubre de 1971, 27 de diciembre de 1974 y 1 de junio de 1999.

122 De conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo, «en los casos de continuidad delictiva solo se inicia o arranca el cómputo para la prescripción desde que cesa la actividad antijurídica o se perpetra el último hecho de la cadena punible» (STS de 19 de enero de 2002; en el mismo sentido, SSTS de 17 noviembre de 1964, 3 de febrero de 1984, 4 de diciembre de 1985 y 4 de febrero de 1994).

123 González Tapia, M. I.: *La prescripción en el Derecho penal*, Dykinson, Madrid, 2003, pág. 100.

124 Morillas Cueva, L.: *Acerca de la prescripción de los delitos y de las penas*, Comares, Granada, 1980, pág. 69; Antón Oneca, J.: *Derecho Penal* (anotada y puesta al día por J. J. Hernández Guijarro y L. Beneytez Merino), 2.ª ed., Akal/Iure, Madrid, 1986, pág. 614; Rey González, C.: *La prescripción de la infracción penal (en el Código de 1995)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, 2.ª ed. 1999, págs. 126 y ss.; Gili Pascual, A.: *La prescripción en Derecho Penal*, Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 163 y ss; Zamora Moreno, M. A.: «La prescripción del delito en el copartícipe rebelde», *RJC*, 1992, pág. 162 y ss.; Jescheck, H.: *Tratado de Derecho penal, Parte General*, 4.ª ed. corregida y ampliada, traducción de José Luis Manzanares Samaniego, Comares, Granada, 1993, pág. 824. También es esta la posición mantenida por la STS de 26 de julio de 1999 en un supuesto de cooperación necesaria.

125 Banacloche Palao, J.: «Algunas reflexiones críticas en torno a la prescripción penal», *Revista de Derecho Procesal*, 1997, n.º 2, pág. 296; Pastor Alcoy, F.: *La prescripción del delito*, *la falta y la pena. Análisis jurisprudencial sistematizado. Comentarios y formularios*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 1995, págs. 43 y ss. También la STS de 7 de marzo de 1993, en el caso de la actividad del inductor en un delito continuado.

126 González Tapia, M. I.: *La prescripción en el Derecho Penal*, *op. cit.*, pág. 183.

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

consumación del delito fiscal está también directamente relacionada con la naturaleza misma del tipo, pues si se considera este como un delito de mera actividad, la consumación tendría lugar en el momento en que el sujeto activo hubiese realizado los actos necesarios para la obtención del resultado, con absoluta independencia de que el mismo se hubiera alcanzado (piénsese, por ejemplo, en el caso de la obtención indebida de devoluciones tributarias, donde el delito se consumaría con la mera presentación de la declaración, a pesar de que luego no se obtuviera la devolución solicitada). Por el contrario, de considerar el delito de defraudación tributaria como un delito de puro resultado, la consumación no se alcanzaría hasta tanto no se hubiese producido el resultado lesivo para la Hacienda Pública. La doctrina mayoritaria considera el delito de defraudación como un ilícito que exige la producción de un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, de manera que hasta tanto este perjuicio no se hubiese producido, no podría hablarse en ningún caso de consumación de aquel[127]. Como puede observarse, un enjambre de problemas que la nueva legislación, lejos de contribuir a su resolución, contribuirá a agitar, al permitir la remisión del expediente a la jurisdicción penal sin el adecuado trabajo previo.

3. Regularización voluntaria.

El artículo 252 de la LGT prevé la regularización voluntaria del obligado tributario como supuesto capaz de enervar las posibles actuaciones penales, en consonan-

---

127 En tal sentido, Rodríguez Mourullo, G. (dir.), Jorge Barreiro, A. (coord.), Suárez González, C.; Lascurain Sánchez, J. A.; Cancio Melia, M. y Feijoo Sánchez, B.: *Comentarios al Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 876. Del Moral García, A.: *Código Penal. Comentarios y Jurisprudencia*, VV. AA., coord. Del Moral, A., T. II, Comares, Granada, 2002, pág. 1987; De La Cuesta Arzamendi, J. L.: «El fraude en materia de ingresos de la UE», en el *Nuevo Derecho Penal Español. Estudios penales en memoria del profesor Jose Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 1.202; Lascuraín Sánchez, J. A.: «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», *Derecho Penal Económico*, Manual de Formación Continuada, núm. 14, CGPJ, 2002, pág. 381. Aparicio Pérez, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 60. La STSJ de Extremadura de 29 de enero de 1998 precisa a este respecto que «la consumación se produce cuando no se ingresa el importe de la deuda dentro del plazo señalado al efecto. La mera presentación de la declaración inexacta antes de la conclusión del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación no constituiría un delito consumado, pues este requiere que el sujeto haya perdido la posibilidad de revocación de lo actuado, por ejemplo, mediante la presentación de una declaración complementaria». De la misma manera, la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado afirma que «los supuestos en que la regularización se produce antes de la consumación delictiva no encajan en el artículo 305.4, por tratarse de casos de desistimiento voluntario que impiden la consumación del delito fiscal». Por su parte, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 26 de julio de 1999, 6 de noviembre de 2000 y 3 de enero de 2003, ha señalado que «tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos –como sucede en el caso actual–, lo relevante penalmente es la omisión, es decir, la elusión del pago del impuesto (...) En consecuencia, no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 con las previsiones atinentes a la excusa absolutoria en el CP[128]. Para evitar polémicas de rancia tradición, se exige no solo el reconocimiento completo de la deuda (cuota, intereses y recargos) a través de la pertinente declaración o autoliquidación, sino su pago, incluso cuando se hubiese producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda (atendidos los distintos plazos de prescripción administrativa y penal). El precepto se cuida de señalar que en orden a la adecuada comprobación de la regularización practicada, la Administración podrá desplegar sus facultades inquisitivas, aunque se hubiese ya consumado la prescripción administrativa. La solución final por la que se decanta el precepto es el pago completo de la cantidad regularizada (no solo su reconocimiento) para desterrar comportamientos de pago parcial o fraccionado, tendentes a alcanzar el umbral necesario y evitar así la consideración criminal de la conducta a través del elemento objetivo del tipo penal, es decir, pagar parcialmente con el fin de que la cuota defraudada no alcance los 120.000 euros.

4. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria.

Señala la Ley 34/2015 que la liquidación administrativa vinculada al delito se ajustará a lo determinado finalmente por el juez de lo Penal. Si coincidiera la cuota determinada por este con la fijada por la Administración tributaria, no habrá más que liquidar los intereses de demora y recargos correspondientes. Si no existiese dicha coincidencia, la liquidación administrativa habría de modificarse, pero ello no afectará a las actuaciones recaudatorias realizadas. La nueva regulación no contempla la posibilidad de que el juez pudiera dictar una cuantía defraudada mayor que la inicialmente liquidada por la Administración (una prueba quizás irrefutable de ese influjo administrativo sobre la judicatura al que antes aludíamos), de manera que el artículo 257 de la LGT prevé en tal caso la aplicación de lo dispuesto para las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías. Si la sentencia penal declarase la inexistencia de la propia obligación tributaria, la liquidación administrativa debería anularse con las devoluciones y reembolsos antes señalados. En el caso de que dicha sentencia declarase la existencia de la obligación, pero la paralela ausencia de dolo y, por ende, de delito, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al delito, con respecto a los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados y se formalizará el acta inspectora correspondiente, que debe concluir en el plazo que restase del consumido o en seis meses si este fuese superior, exigiéndose intereses de demora para la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento.

[128] El Grupo Parlamentario Socialista defendió en su enmienda núm. 52 en el Congreso la supresión del artículo 252 y con ello la desaparición de la exención de la pena por regularización de la situación tributaria, «concepción del delito fiscal reiteradamente rechazada por el GPS».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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) Crítica a la regulación adoptada

De todo lo anteriormente señalado puede inferirse que la Ley 34/2015 ha creado un modelo mixto e incoherente, pues a la aparición de los indicios de delito no se le reviste de los caracteres de toda investigación criminal, pero al contribuyente se le despoja de sus derechos más elementales en la propia vía administrativa, impidiéndole el acceso judicial al orden especializado que le es propio *ratione materiae* (la Jurisdicción contencioso-administrativa) y todo ello, tanto si se decide liquidar como si no[129]. Ello vulnera lo previsto en el artículo 24.2 de la CE y además tendrá un inevitable influjo en la jurisdicción penal, que actuará bajo la monitorización de los funcionarios de la AEAT en una materia que al juez de lo Penal le es en muchas ocasiones ajena. Por otra parte, y no es una cuestión precisamente menor, tal mixtificación hace de todo punto imposible la aplicación del derecho fundamental a la no autoincriminación recogido en el artículo 25 de nuestra Constitución, atendido el amplísimo deber de colaborar con la inspección en la vía administrativa que, lejos de detenerse se acelera, vulnerándose con ello también la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), pues el sistema permite una permeabilidad en el uso de las pruebas que entierra definitivamente cualquier pretensión de hacer efectivo el derecho a no autoinculparse, en especial teniendo en cuenta la agravación de la infracción por excusa, resistencia o negativa, operada por la Ley 7/2012[130]. Nótese que el TC en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, ya tuvo que advertir expresamente sobre el peligro que constituiría ese adverso influjo al que antes aludíamos, señalando expresamente a estos efectos que «no es admisible que el proceso

---

129 Conculcando lo dispuesto por la STC 76/1992, de 14 de mayo, que enfatiza la necesidad de que sean los tribunales contencioso-administrativos los que controlen la legalidad de los actos de la Administración y no los del orden Penal.

130 El Tribunal de Estrasburgo en los asuntos Funke, Saunders, Bendenoun y JB contra Suiza, entre otros, ha reconocido que el derecho a la no autoinculpación, *ex* artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos, impide que, bajo la amenaza de la sanción, se constriña al sujeto a entregar todo tipo de pruebas o documentos, incluidos los contables, señalando además que la información así obtenida bajo apercibimiento de sanción no puede ser utilizada como prueba incriminatoria ni en un proceso penal, ni en un procedimiento sancionador administrativo. Además, en el caso Bendenoun de forma expresa, el tribunal señaló que el citado artículo 6.1 de la convención debe aplicarse con relación a las sanciones de naturaleza fiscal. De conformidad con tal jurisprudencia, el alcance del derecho a guardar silencio implica: a) Su invocación por personas físicas o jurídicas; b) No solo en el caso de acusación formal, sino también durante la fase de instrucción; c) No solo en procesos penales, sino también en cualquier procedimiento que concluya con la imposición de sanciones o multas; d) No solo para evitar la autoinculpación, sino también para evitar incriminar a otros; e) Abarca la negativa a proporcionar cualquier información, incluida la documental; f) Si el acusado ejerce este derecho, las autoridades no pueden obligarle a desbloquear información con el fin de proporcionarla; g) No puede suponer una presunción de culpabilidad; h) El investigador o acusador debe informar de este derecho a la primera oportunidad posible; i) Es un derecho renunciable por el sujeto. Y todo ello sin olvidar que en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 LOPJ, las pruebas obtenidas con violación de un derecho fundamental (en este caso el 25 CE) serían nulas de pleno derecho por aplicación de la doctrina procesal del «fruto del árbol envenenado». Por el momento, en nuestro país no ha gozado de mucho eco esta doctrina del TEDH en la jurisprudencia del TC (obligatoria por otra parte, al ser España signataria de la Convención Europea de Derechos Humanos, *ex* art. 10. 2 CE). El TC prima el fin público tributario sobre el derecho a la no autoinculpación, olvidando que el deber de contribuir no se antepone a los derechos fundamentales, si bien es verdad que sin un adecuado cumplimiento de aquel, estos no tendrían posible aplicación. *Vid.* al respecto Lozano Serrano, C.: «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *QF*, núm. 8, 2015, págs. 19 y ss.

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

penal pueda quedar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente». Aspecto este sobre el que también ha debido incidir la jurisprudencia del TS (Sentencias de 23 de diciembre de 1991 y 26 de abril de 1993), para la que no resulta posible admitir *ab initio* como ciertos, aquellos hechos que figuran recogidos en la documentación administrativa a través de la cual se plasma la actividad de la Inspección. Es más, con esta nueva regulación se incide además silentemente en otro peligro ya advertido por el TS (Sentencias de 5 de marzo de 1992 y 27 de enero de 1994), el TC (Sentencia de 7 de julio de 1989) e incluso el TEDH (Sentencia de 6 de diciembre de 1988), consistente en la adopción de la fórmula «dar por reproducido» respecto de las afirmaciones vertidas en el material documental aportado por la Inspección, sin que haya adquirido verdadero valor probatorio, al no haber sido sometido a la debida contradicción.

La nueva regulación pretende, si se me permite la expresión, sorber y soplar, pues aun cuando su única meta es la del cobro de la deuda presuntamente evadida, no puede soslayar por completo el hecho de que haya en curso una verdadera investigación criminal. De la misma manera, tampoco puede evitar que la persistencia en el requerimiento de datos tendentes a la práctica de la liquidación, lesione el derecho fundamental a la no autoinculpación, menoscabando con ello la tutela judicial efectiva[131]. El diseño jurídico de la cuestión es incorrecto desde su misma génesis, es decir, desde la modificación del artículo 305 del CP en el año 2012[132]. Y la nueva re-

---

131 Sobre todo en su expresión de derecho al acceso a los recursos (STC 37/1995, de 7 de febrero, y 64/1995, de 3 de abril).

132 El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, se muestra muy incisivo a este respecto: «Se declara en la exposición de motivos del Anteproyecto que una de las modificaciones más relevantes, la del nuevo Título VI de la LGT, se introduce como consecuencia de la nueva regulación del artículo 305 CP por la Ley Orgánica 7/2012, desarrollando, por un lado, el sistema de procedimientos paralelos anunciado en el artículo 305.5 del CP y el procedimiento de recaudación de la liquidación administrativa de los elementos vinculados con un presunto delito contra la Hacienda Pública mientras que se está sustanciando el procedimiento penal por los mismos; al tiempo que, por otro lado, se modifica el artículo 18 de la LGT, que consagra el principio ne bis in ídem, y cuya actual formulación impedía la aplicación de un sistema paralelo o dual, penal y tributario. Ya este Consejo, en sus informes al Anteproyecto de 2008 para la reforma del CP, aprobado por el Pleno de 26 de febrero de 2009, y al Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, aprobado por el Pleno el 28 de junio de 2012, rebatió enérgicamente el sistema diseñado en el actual artículo 305 del CP. Este rechazo debiera de haber sido la postura a sostener también en el presente informe, por mantener la coherencia argumental y porque este sistema, que carece de antecedentes en el Derecho comparado, presenta graves problemas que generan serias restricciones del derecho a la tutela judicial efectiva, en perjuicio del contribuyente. Las previsiones del prelegislador para adaptar la normativa tributaria a la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el CP no solo eliminan la hasta ahora obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación y recaudación de la deuda tributaria por la incoación del procedimiento penal, sino van más lejos y, para hacer factible la coexistencia simultánea de actuaciones administrativas y judiciales, se determina por la Administración tributaria, previamente, la culpabilidad y la cuota defraudada –que constituye la responsabilidad civil y es, además, no lo olvidemos, un elemento típico del delito– y la ejecutan antes de que se dicte sentencia penal mediante un procedimiento de apremio administrativo que no se articula como una potestad del órgano judicial penal –como así se establece en el art. 305.5 y 7 CP–, sino que se impone al órgano penal, con olvido de que es a él –y no a la Administración– al que la CE atribuye la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado (art. 117

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

forma de la LGT altera el procedimiento hasta ahora existente, pero no articula medianamente siquiera el nuevo, dejando demasiadas lagunas y aspectos sin cerrar que afectan al núcleo duro de los derechos fundamentales reconocidos en la CE[133]. Es un régimen incoherente porque la Administración tributaria se reserva el protagonismo y la iniciativa, ignorando que actúa formalmente bajo la autoridad del juez de lo Penal. Se prevé así una liquidación administrativa irrecurrible, sin prejudicialidad administrativa, y un periodo voluntario de pago donde una hipotética suspensión quedaría vedada y está por ver si sería susceptible de aplazamiento o fraccionamiento, no ya tanto porque lo excluya expresamente la ley, sino por la misma etiología de la deuda que la origina[134]. Se juega así a todas las barajas, resultando a la postre una regulación incoherente y falaz, pues si la liquidación es administrativa, como lo es, debe ser impugnable y, en caso contrario, no debería permitirse su práctica, estando ya los hechos *sub iudice* y en instrucción ante la jurisdicción penal, salvo que se hubiese optado, como explicaremos acto seguido, por un

---

CE). Planteado en tales términos (pues no de otro modo cabe interpretar la actividad, siempre secundaria y adjetiva de los jueces y tribunales en la instrucción, enjuiciamiento y ejecución de las causas por delitos contra la Hacienda Pública atribuida en la reforma), la potestad jurisdiccional exclusiva y excluyente de juzgados y tribunales establecida en el artículo 117.3 de la CE, y reconocida en el artículo 2.1 de la LOPJ –que, no olvidemos, deriva directamente de la división de poderes inherente a todo Estado democrático de Derecho– queda seriamente comprometida».

133 Así lo señala Espejo Poyato, I.: «Procedimiento tributario...», *op. cit.*, pág. 35, al afirmar: «En conclusión, el nuevo sistema consigue la cuadratura del círculo, pues mantiene en lo fundamental los privilegios del delincuente fiscal, al seguir reconociendo la primacía del Derecho penal en la fijación de su cuota tributaria, al mismo tiempo que le niega los derechos básicos que como contribuyente le corresponden, relativos al control de legalidad de las actuaciones administrativas que le afectan y los derechos fundamentales que como presunto delincuente le corresponden en el seno de la investigación del delito, que sigue sin resolverse, pues no se ha abordado el problema de la respectiva situación jurídica de Administración y contribuyente en la misma. El resultado más problemático de un sistema cuyas patologías fundamentales se mantienen en la reforma, al mismo tiempo que se introducen otras nuevas, es que, confusa y precariamente, se atribuyen a la Administración tributaria competencias que el artículo 117 de la CE atribuye a los jueces y tribunales, como contrapartida de la atribución a la jurisdicción penal de competencias, de liquidación tributaria (que no de enjuiciamiento a efectos prejudiciales, que es la única competencia posible de la jurisdicción penal en esta materia, aparte del control de la fase de investigación del delito, que el proyecto ignora) propias de la Administración tributaria, cuyo adecuado control corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa». El Grupo Parlamentario Catalán fue el único que denunció vía enmiendas (núms. 114 y ss.) la creación de un nuevo Título VI que, a su juicio, configuraba una regulación incoherente, con el único propósito de salvaguardar los intereses recaudatorios de HP: «La nueva regulación de un Título VI en la LGT presenta una primera objeción, que es la que se refiere a su sistemática. Se trata de disposiciones que prevén un cauce específico para adoptar una liquidación, para el caso concreto en que los hechos relevantes se encuentren afectados por un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. No tiene sentido habilitar un Título VI, posterior al Título V, relativo a la revisión de actos, sino que estas disposiciones deberían incluirse dentro de un nuevo Capítulo, en el Título III, relativo a la aplicación de los tributos. Se trata de una expresión más de la nociva práctica de intentar aunar realidades aparentemente contradictorias para obtener un híbrido que beneficia a la Administración y cuestiona los derechos y la seguridad jurídica del contribuyente. En este caso, se pretende, por un lado, defender la preferencia judicial en las cuestiones que se someten a los tribunales penales. Por otro lado, se permite que las actuaciones de liquidación y recaudación sigan su camino, a efectos de que se pueda cobrar una deuda afectada por un delito contra la HP (…) lo que comporta distorsiones y disfuncionalidades».

134 Sin duda por eso, la enmienda núm. 119 al proyecto de ley en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán pretendía que la norma recogiese expresamente la posibilidad de solicitar aplazamientos o fraccionamientos, con aplicación del régimen general.

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

modelo coherente de prejudicialidad administrativa no devolutiva. Se crean así institutos jurídicos que abjuran de su verdadera naturaleza jurídica, convirtiéndose en híbridos que únicamente responden a una mal entendida eficacia administrativa práctica, tan rechazable como espuria[135]. Demasiadas incoherencias juntas.

Con esta regulación, volvemos al Estado legal, donde los derechos dependen de las definiciones del legislador y son exigibles y delimitables en la medida en que este lo permita (el legislativo es un poder ilimitado, sin ninguna restricción material y tan absoluto como el poder del monarca en el antiguo régimen). Sin embargo, ya no nos hallamos en ese tipo de Estado (porque la ley tiene límites materiales), sino en otro Constitucional, y el quicio sobre el que gira la transformación del Estado de Derecho legal en otro constitucional, no es sino la reducción de la omnipotencia de la ley, que ve sometidas sus determinaciones a la Constitución, reponiendo a esta en el vértice jerárquico del ordenamiento general[136]. La inimpugnabilidad de las liquidaciones administrativas vinculadas al delito

---

135 El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, pág. 3, percibe perfectamente el problema subyacente a una previsión centrada únicamente en la eficacia administrativa, por más que ello pueda poner en cuestión la entera coherencia del sistema: «En aras de una pretendida eficacia recaudatoria, se fuerza el armazón, bien entramado con el resto del ordenamiento jurídico, de la redacción de la LGT. Así ocurre, por ejemplo, con el conflicto en la aplicación de la norma, que, en total contraposición con la redacción anterior, viene a establecer una suerte de responsabilidad objetiva; o con el instituto de la prescripción, que se desconfigura de tal modo que compromete gravemente el principio de seguridad jurídica. Por ceñirnos a la materia sobre la que versa el informe de este Consejo, se observa en el Anteproyecto un desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto de la naturaleza de los diferentes actos administrativos (las liquidaciones tributarias previstas en el caso de que se pasen a la jurisdicción penal se configuran como de trámite, pero se le asignan efectos de ejecutividad propias de los definitivos); y de los distintos tipos de liquidaciones tributarias (se introduce un nuevo tipo de liquidación provisional que nada tiene que ver con la construcción normativa y doctrinal sobre la materia, configurándose como acto no reclamable, sin modificar el art. 227.2 LGT). Es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo, sino también a los colindantes. De ello nada bueno se puede esperar. Se producirán fisuras, que serán bien aprovechadas por quienes no estén en la disposición de contribuir al mantenimiento de las arcas públicas».

136 Muñoz Machado, S.: *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General I*, 2.ª ed., Iustel, Madrid, pág. 337. Sobre esta vieja tentación del Derecho administrativo en la creación de relaciones de sujeción capaces de garantizar más nítidamente la eficacia administrativa, tuvo que pronunciarse expresamente el TC en Sentencia de 29 de marzo de 1990, recordando la necesidad de observar los derechos constitucionales sin paliativos (sobre todo, como es el caso, cuando el procedimiento administrativo de liquidación está íntimamente unido al proceso penal, lo que exige reconocer la observancia de los principios y garantías del art. 24 CE). A tal efecto, la referida sentencia dirá que «la distinción entre relaciones de sujeción general y especial, ya en sí misma imprecisa, no puede desvirtuar la naturaleza del acto administrativo y sin que... y esto es más importante, pueda dejar de considerarse al respecto la posibilidad de que dicho acto incida en los derechos del administrado…con el riesgo de lesionar derechos subjetivos», pues «siempre deberá ser exigido... el cumplimiento de los requisitos constitucionales de legalidad formal –se trataba de un caso de sanciones administrativas a un preso, *ex* art. 25.1 CE– como garantía de la seguridad jurídica del ciudadano». La STC de 14 de julio de 1981 insistirá en la idea de los derechos constitucionales como derechos subjetivos: «En primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derechos de los individuos no solo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un estatus jurídico o la libertad en un ámbito de la existencia. Pero, al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo

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

incurre en inconstitucionalidad por no respetar el «contenido esencial» de un derecho fundamental a que obliga el artículo 53.1 de la CE, y entra en plena contradicción con los artículos 7 de la Ley Organica del Poder Judicial (LOPJ) y 62.1 a) de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración Pública y Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) (SSTC de 23 de noviembre de 1981 y 30 de junio de 1982), pues frente a intereses puramente gestores de la Administración tributaria al pronto cobro de la deuda, ha de prevalecer, sin duda, la proclamación constitucional como «fundamentales e inviolables» de los ámbitos privados de autonomía, participación y prestación de los ciudadanos[137]. Con estas medidas introducidas por la Ley 34/2015 se asegura la insumisión de la Administración tributaria al Derecho, pervirtiendo de paso el principio de legalidad, que debe garantizar precisamente lo contrario, pues como recuerda la STS de 14 de abril de 1971, «el procedimiento administrativo tiene la doble finalidad de servir de garantía de los derechos individuales y de garantía de orden de la Administración y de justicia y acierto en sus resoluciones». Conviene insistir en esta idea. La Administración no solo está sometida a la ley, sino que lo está al derecho, noción más amplia que incluye normas superiores e inferiores a las meras previsiones legales, supranacionales y estatales, además de implicar también sometimiento a los principios, valores y garantías de los derechos y libertades[138]. En tal sentido, la STC 21/1981, de 7 de julio, recordará a este respecto que: «no cabe desconocer, sin embargo, principios de alcance universal que subyace a la Declaración Universal y a los diversos Convenios internacionales sobre derechos humanos, ratificados por España, y que, asumidos como decisión constitucional básica, han de informar todo nuestro ordenamiento jurídico» (en idéntico sentido, SSTC 27/1981, de 20 de julio, 103/1983, 65/1990, 66/1990 y 67/1990, todas estas últimas de 5 de abril)[139].

---

de la comunidad nacional, en cuanto esta se configura como marco de una convivencia humana, justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y, más tarde, en el Estado Social de Derecho o el Estado social y democrático de Derecho, según la fórmula de nuestra Constitución».

137 La jurisprudencia ya se ha pronunciado abiertamente contra las leyes que desconocen o limitan el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, o suponen un desconocimiento de las funciones que deben corresponder a los Jueces y tribunales [así, por ejemplo, la STC 39/1983, de 16 de mayo, reconoció que la limitación del derecho a recurrir contenido en el art. 40 f) LJCA de 1956 era inconstitucional; la STC 80/1983, de 10 de octubre, que también lo era la exclusión de control de las resoluciones dictadas por el Tribunal de Defensa de la Competencia]. En este mismo sentido, son incontables las decisiones que condenan intervenciones del legislador que reducen la plenitud de acción de la justicia, la limitan o tratan de sustituirla (SSTC 1/1981, de 26 de enero, 101/1984, de 4 de noviembre, 85/1988, de 6 de mayo, 145 y 164/1988, entre otras muchas). En todos estos pronunciamientos se enfatiza en la lesión que supone el desconocimiento de la reserva jurisdiccional respecto de decisiones que tienen que estar sometidas a su control, *ex* artículos 103.1 y 106 en relación con los artículos 24 y 117.3 de la CE. Tal exigencia envuelve la práctica totalidad de los derechos procesales, que, muchos más determinantes y precisos, han de aplicarse en materia sancionadora o penal (art. 25.1 CE). Además, todo ello supone una alteración de la lógica de la separación de poderes y la obstaculización o, incluso, la usurpación de la función jurisdiccional por el legislador que, en todos estos casos, no solo afecta al ejercicio de los derechos individuales, sino que impide su protección por el orden jurisdiccional encargado de enjuiciar las controversias que afectan a aquellos.

138 Sin duda le resultaría provechoso al legislador, leer la controversia entre G. Vedel y CH. Eisenmann, que permitió luego a L. Favoreu hablar de ese formidable cambio de perspectiva en el ordenamiento administrativo, representado de modo muy exacto y expresivo por la llamada «constitucionalización del Derecho».

139 La jurisprudencia constitucional afirmará que los derechos consagrados en el artículo 24 CE «son valores que se encuentran en la base» de la Constitución (SSTC 63/1982, 122/1983, 18/1983, 18/1984, 83/1984, 156/1986, 113/1994 y 107/1996).

"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)".

d) El error de partida. La confusión en la opción entre la prejudicialidad administrativa devolutiva o no devolutiva

Como acaba de señalarse, el verdadero problema del nuevo Título VI de la LGT no es otro que la división que se opera en la cuota tributaria presuntamente defraudada y el paralelo fraccionamiento que ello implica tanto en el elemento subjetivo del injusto desde la perspectiva penal, como en la creación de una nueva modalidad de liquidación administrativa en cuyo procedimiento se excepcionan principios y garantías constitucionales insoslayables. La construcción del arco de bóveda de la nueva regulación descansa en realidad en una paradoja, cual es que la AEAT puede ahora ya liquidar la cuota derivada de la existencia del presunto delito, sin perjuicio de que se sustancie un proceso penal que será el que en realidad determinará la verdadera existencia o no de esa cuota defraudada. Tal paradoja obliga a un escorzo imposible, pues el proceso penal tropieza con una inevitable cuestión prejudicial administrativa –toda vez que la cuota surge de la realización del hecho imponible, nunca del delito– que, de considerarse devolutiva, supondría el retraso del proceso penal hasta tanto la jurisdicción contencioso-administrativa resolviese el posible recurso interpuesto por el contribuyente atinente a la existencia de la obligación tributaria y su correcta cuantificación, y, si no fuese devolutiva, obligaría a que la controversia la zanjase un juez de otro orden jurisdiccional ajeno a la materia de que se trata (en este caso el juez de lo Penal)[140]. Es claro que en el delito contra la Hacienda Pública la cuota depende en exclusiva del incumplimiento de la normativa tributaria, al erigirse la figura delictiva como un tipo penal en blanco que opera por remisión[141]. Todo pivota, pues, sobre el ordenamiento tributario, es decir, sobre la realización del hecho imponible, sin perjuicio de que sea el juez de lo Penal el que determine la concurrencia o no del elemento subjetivo del injusto (dolo) imprescindible para la existencia del delito. Un sistema de prejudicialidad administrativa devolutiva en el delito contra la Hacienda Pública implicaría que es la Administración tributaria la que liquida y el orden jurisdiccional contencioso-administrativo el que revisa la adecuación a derecho de dicha liquidación para, una vez declarada legal, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal en orden a la apreciación o no del dolo y el resto de circunstancias concurrentes y/o modificativas del delito. Este sistema, lógicamente, comportaría un considerable retraso pues el juicio oral en el que se dilucidaría la inocencia o culpabilidad del acusado y la existencia o no de cuota defraudada, no podría celebrarse hasta tanto no estuviese clara la procedencia de la liquidación tributaria.

La alternativa a todo ello, es decir, la prejudicialidad administrativa no devolutiva, determina que es el juez de lo Penal el que fija –a los solos y estrictos efectos incriminatorios– la cuota tributaria evadida, pero que la AEAT no se detiene y actúa paralelamente en el ámbito administrativo para liquidar y recaudar, consiguiendo así que el presunto evasor no se vea en mejor situación que

---

140 Sobre ello *vid.* Espejo Poyato, I.: *Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2003, *passim*.

141 Sobre el delito de defraudación tributaria como norma penal en blanco, *vid.* Falcón y Tella, R.: «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente», *QF*, núm. 10, mayo, 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)".

el ciudadano de a pie que paga religiosamente sus impuestos. Este sistema es mucho más ágil (sin duda por eso es el sistema más aplicado en derecho comparado), pero comporta, insistimos, un paralelismo entre el proceso penal y el procedimiento administrativo, de manera que este último sigue su tramitación bajo la tutela de la jurisdicción contencioso-administrativa en orden a la fijación de la liquidación de la deuda tributaria y su cobro. No es necesario señalar que en esta prejudicialidad también existe un riesgo evidente, representado por la llamada «doble verdad», y es que el juez de lo Penal (que ni liquida, ni fija la deuda y cualquier otra cuestión que resolviese lo sería a los solos efectos incriminatorios) podría condenar finalmente sin que existiese cuota alguna a ingresar después de la revisión efectuada por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo (que podría haberla anulado con posterioridad). Precisamente para evitar este problema de la doble verdad, el ordenamiento español, atendida la general creencia sobre la absoluta preferencia de la jurisdicción penal, apreció desde antiguo como lo más oportuno la paralización del procedimiento administrativo de manera que al presunto defraudador habían de aplicársele todas las garantías constitucionales vigentes en el Derecho penal con otro efecto añadido: que la cuota tributaria (inédita, al no existir liquidación administrativa) se resolvía o transformaba en la responsabilidad civil derivada del delito[142].

Todo esto explica por qué la LGT/2003 optó por paralizar la liquidación y esperar a lo que determinara la jurisdicción penal, para concluir con una posible liquidación posterior únicamente para el caso de que no se hubiese apreciado la existencia del delito. De esta manera se otorgaba preeminencia al juez de lo Penal, renunciado a la autotutela administrativa precisamente en los casos de mayor potencial recaudatorio (cuotas superiores a 120.000 euros), con la paradoja añadida de que en los casos de deudas menores, la AEAT contaba con todos los recursos a su alcance, mientras que en los de deudas mayores, renunciaba a los mismos y prefería esperar. Con esta

142 En tal sentido, el hasta ahora vigente artículo 180 de la LGT/2003 señalaba literalmente lo siguiente: «1. Si la Administración estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la HP, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir 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. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes». Como explica Espejo Poyato, I.: «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», *op. cit.*, pág. 16, todo ello obedece a una comprensión incorrecta del artículo 10. 2 de la LOPJ, por el que se tomaba como regla general la prejudicialidad penal devolutiva, es decir, la preferencia del orden penal, cuando esta solo opera para casos excepcionales, mientras que lo correcto hubiera sido aplicar la prejudicialidad administrativa no devolutiva inserta en la LECrim. y la LOPJ, donde la jurisdicción penal resuelve la cuestión prejudicial simplemente para desarrollar las funciones que le son inherentes –las represivas o penales–, lo que no impide a la Administración realizar las suyas –las de liquidación y cobro–. La autora concluye señalando que «en definitiva, el sistema se basa en la confusión general de la prejudicialidad tributaria en sede penal (que existe, pero no es devolutiva, pues atribuye competencias a la jurisdicción penal «a los solos efectos de la represión») con la prejudicialidad penal del artículo 10.2 de la LOPJ, que no existe en el delito fiscal». En el mismo sentido, Falcón y Tella, R.: «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66. 2 del RGIT y en los artículos 9 y 10 de la LOPJ», *QF*, núm. 11/1998, págs. 5 y ss.

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

opción se conseguía eliminar el riesgo de la existencia de la doble verdad, representado por el potencial sentir divergente de la jurisdicción penal y la jurisdicción contencioso-administrativa. Por lo tanto, el diseño de la LGT/2003 partía no solo de una preferencia por la jurisdicción penal con escaso fundamento lógico, pues es el Derecho tributario, que no el penal, el que en realidad determina la posible existencia o no de la deuda tributaria, sino de un dudoso asidero legal (toda vez que el art. 10.2 LOPJ solo quiere la prejudicialidad devolutiva a favor de la jurisdicción penal cuando la liquidación dependa de la previa declaración del hecho como delictivo, lo que no es el caso del Delito contra la Hacienda Pública, porque la cuota defraudada surge no de una infracción penal, sino de la realización del hecho imponible). Ese doble error de partida obedecía, insistimos, a la necesidad de sortear la posible existencia de las «dos verdades» (resoluciones contrarias de la jurisdicción penal y la contencioso-administrativa[143]). Por otra parte, la fijación última de la cuota por parte del juez de lo Penal, generalmente no versado en temas tributarios, hacía evidente la posibilidad de que en cada juzgado se llegase a consecuencias bien distintas, conculcando con ello no solo el Derecho tributario material, sino el principio de igualdad como valor constitucional en la propia aplicación del tributo[144].

Los inconvenientes de la preferencia penal querida por la LGT eran pues evidentes y probablemente lo más sensato hubiera sido abogar por una prejudicialidad no devolutiva en la que la Administración liquidase en todo caso (con la posibilidad de recurso por parte del contribuyente a la jurisdicción contencioso-administrativa), pero absteniéndose, eso sí, de sancionar a la espera del pronunciamiento del juez de lo Penal sobre el dolo del encausado[145]. Es más, con un sistema como el hasta ahora vigente de la LGT/2003, no se desterraba completamente tampoco la teoría de la «doble verdad», pues en algún caso la AEAT ha considerado correcta la operación realizada por el contribuyente (con comprobación inspectora de por medio) y con posterioridad se le ha condenado por delito contra la Hacienda Pública[146].

---

143 Algo que, según la creencia generalizada desde su Sentencia 77/1983, es rechazado por el TC pero que en realidad no es así, a la vista de lo señalado en la posterior STC 170/2002: «como regla general, carece de relevancia constitucional que puedan producirse resultados contradictorios entre resoluciones de órganos judiciales de distintos órdenes, cuando esta contradicción tiene como soporte el haber abordado, bajo ópticas distintas, unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial, pues, en estos casos, los resultados contradictorios son consecuencia de los criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador entre los diversos órdenes jurisdiccionales».

144 Así lo señala Espejo Poyato, I.: «La recaudación del impuesto...», *op. cit.*, pág. 16.

145 Esto es lo que defendía correctamente la enmienda núm. 115 al Proyecto de Ley en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán: «Postulamos como sistema alternativo, la vuelta a la prejudicialidad administrativa, exigiendo que se determine, antes de la remisión del expediente a los tribunales, la existencia de cuota defraudada por el único órgano que puede hacerlo con propiedad, que es la Administración tributaria. Por su propia tipología, el delito contra la Hacienda Pública, como delito en blanco que es, no debería consumarse hasta la existencia de una cuantificación de la deuda defraudada por la Administración, aunque no sea necesario que se trate de una cuantificación definitiva, como se exigía antes de la reforma del CP por la Ley Orgánica 2/1985 (…) Se propone volver al sistema de prejudicialidad administrativa y que sea la Administración tributaria la que determine la cuota defraudada».

146 STS de 20 de enero de 2006. Se trata del primer caso en España en el que se condena por delito fiscal a pesar de existir liquidaciones firmes de las que resultaba la inexistencia de deuda tributaria alguna. Todo ello implica el desconoci-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 Ley Orgánica 7/2012 en su propia exposición de motivos explicó el viraje del rumbo de la cuestión y se inclinó por una prejudicialidad no devolutiva o, lo que es lo mismo, por un paralelismo procedimental entre el orden administrativo y el penal, con el fin de no paralizar la liquidación de la deuda en aquellos casos de mayor cuantía evadida. Y así se recogió en el artículo 305 del CP, pero con un error fundamental, pues empleando reiteradamente la forma verbal «podrá», dejó a la más completa discrecionalidad de la Administración la posibilidad o no de liquidar[147], cuando es claro que ese *ad libitum* no resulta procedente, sin atreverse, además, a explicitar una posible coexistencia de una liquidación administrativa y otra penal, conformando dos liquidaciones administrativas una de las cuales estaría vinculada con el delito y la otra no, privando a la primera, a pesar de su inequívoca filiación administrativa, del control de la jurisdicción contencioso-administrativa, logrando en unidad de acto la peor de las soluciones pues «la reforma no permite someter al Derecho tributario y al principio de reparto equitativo de las cargas públicas a los defraudadores, y, sin embargo, abre la puerta a la posibilidad de dos pronunciamientos diferentes»[148], de la misma manera que supone un «desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto de la naturaleza de los diferentes actos administrativos» al implicar que las liquidaciones tributarias conectadas con el delito se configuren como actos de mero trámite –y por ello irrecurribles– a la par que se les asignan efectos propios de los actos definitivos[149].

4. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

Las novedades de la Ley 34/2015 en la vía revisora pretenden dos objetivos básicos, según la explicación de su propia exposición de motivos. De una parte, la agilización de los Tribunales Económico-Administrativos, de otra, la reducción de la litigiosidad. No creemos que se logre ninguno, pues se precisarían modificaciones más profundas que, por ejemplo, la mera obligación de promover los medios electrónicos en todas las fases del procedimiento. Se trata de medidas

---

miento de la naturaleza del delito de defraudación tributaria como norma penal en blanco a la par que el desprecio más absoluto a la existencia de actos administrativos firmes, lo que tiene incidencia clara en el principio de legalidad penal y en el de tutela judicial efectiva. *Vid.* Falcón y Tella, R.: «La imposibilidad de revisar actas de comprobado y conforme en vía penal: STS de 20 de enero de 2006», *QF*, núm. 14, julio de 2006, págs. 7 yss.; Silva Sánchez, J. M.: «Ingeniería financiera y Derecho Penal», en *Fenómenos delictivos complejos*, CGPJ, 1999, págs. 166 y ss.; Ferrajoli, L.: *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal* (trad. Andrés Ibáñez, Ruiz Miguel, Bayón Mohino, Terradillos Basoco y Cantarero Bandrés), Trotta, Madrid, 1995, págs. 105 y ss.; Silva Sánchez, J. M.: *La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, 2.ª ed., Bdef, Montevideo-Buenos Aires, 2006, *passim*.

147 «Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada (…) La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro...».

148 Espejo Poyato, I.: «La recaudación...», *op. cit.*, pág. 21.

149 Voto particular de la vocal del CGPJ doña Concepción Sáez Rodríguez.

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

puntuales que afectan a la práctica totalidad de su regulación, pero de las que no cabe esperar un giro trascendental de esta vía revisora que se erige en un requisito de procedibilidad para acceder a la vía judicial. Una vez más, se posterga la posible consideración como voluntaria de esta instancia, con lo que el contribuyente se ve obligado a esperar plazos prolongados antes de poder ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva ante órganos completamente independientes como son los jurisdiccionales:

a) **Se amplían las competencias del TEAC** sobre todo en lo atinente a su labor unificadora de criterio, tanto en los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio, como en los supuestos en que existan resoluciones divergentes de los TEAR o Tribunal Económico-Administrativo Local (TEAL) o que revistan especial trascendencia, en cuyo caso, el presidente del TEAC o de la vocalía coordinadora, podrán promover la adopción de una resolución para unificación de criterio.

b) **Se atribuye también al TEAC la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares, cuando el domicilio fiscal del reclamante se hallase en el extranjero**.

c) **Asimismo, esa labor de unificación de criterio se encomienda a los presidentes de los TEAR** cuando existiesen resoluciones de alguna sala desconcentrada contrarias a las de otra o de especial trascendencia. En tal caso, el pleno del TEAR sentará criterio, que no afectará a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas, y el mismo será vinculante para las Salas y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal. No obstante, contra las resoluciones que se dicten en esas labores unificadoras, podrá interponerse recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. La Ley 34/2015 no parece fiarse más que del TEAC. Una previsión rechazable e incompatible con la función revisora que esa supuesta fijación de criterios relevantes pretende, pues ello supone tergiversar la esencia de los TEAR y permite impartir decisiones del TEAC a su antojo. Otra cuestión peliaguda, especialmente en los TEAR, es determinar la composición de las Salas que van a decidir esos asuntos y que puede dar lugar a una vulneración del principio de «juez predeterminado», alejando a los TEAR de la función revisora independiente por la que son valorados hasta la fecha. Se aclara, además, que en los casos de reclamaciones en primera instancia dirigidas directamente al TEAC, la tramitación corresponde a la Secretaría del TEAR o TEAL correspondiente al órgano del que proviene la revisión, sin perjuicio de las actuaciones complementarias que decida llevar a cabo el TEAC o de que el interesado solicite que la puesta de manifiesto tenga lugar ante el propio TEAC.

d) **Se simplifican las reglas de acumulación obligatoria, introduciéndose la acumulación facultativa, previéndose un nuevo supuesto de acumulación para reclamaciones de varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares**. **Se aclara que los acuerdos de acumulación o desacumulación no son recurribles, al tratarse de actos de trámite.**

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

Se trata de modificaciones operadas en el artículo 230 de la LGT, en su mayoría lógicas, pues completan y matizan los supuestos en los que la acumulación se presenta como la mejor opción (las derivadas de un mismo procedimiento; las que deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo; las que se hayan interpuesto por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares). Se faculta a que, fuera de los casos previstos como de acumulación obligatoria, el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, pueda acumular motivadamente aquellas reclamaciones que deben ser objeto de resolución unitaria por afectar al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. En aras a esa misma flexibilidad, la nueva regulación permite que esas acumulaciones no obligatorias puedan quedar sin efecto cuando el TEAR considere más conveniente su resolución separada.

e) **Se presume la representación voluntaria en vía económico-administrativa para aquellos que la ostentaron en el procedimiento de aplicación de los tributos del que derive el acto impugnado.**

La novedad, introducida en el artículo 234.2 de la LGT, pretende evitar muchos incidentes en la tramitación de las reclamaciones que redundaban en molestias y retrasos, tanto para los reclamantes como para los propios TEAR. Ahora bien, aunque esta pueda ser una medida cómoda en determinados supuestos, resulta incorrecta, salvo que la autorización concedida en la fase de aplicación del tributo señale expresamente que puede extender su validez a la vía revisora. En otro caso, tal y como señala el artículo 46 de la LGT, debería exigirse una nueva acreditación, pues se trata de una garantía mínima del correcto proceder del representante para con el contribuyente, que no puede soslayarse.

f) **Se establece la notificación electrónica obligatoria de las resoluciones cuando sea obligatoria, a su vez, la interposición de la reclamación por esta vía telemática.**

De esta manera se pretende homogeneizar las obligaciones telemáticas, de manera que cuando la reclamación se inició electrónicamente, también finalice de la misma manera (art. 234.4 LGT).

g) **Se prevé la temeridad o mala fe como supuestos constitutivos de condena en costas, no solo en los casos de reclamaciones desestimadas, sino también inadmitidas**.

Asimismo, el nuevo artículo 234.5 de la LGT ordena motivar la concurrencia de esa mala fe o temeridad, supeditando la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia a su confirmación en la resolución del recurso de alzada ordinario.

h) **Se aclara el plazo de interposición de la reclamación en caso de silencio administrativo**.

El nuevo artículo 235.1 de la LGT establece que en caso de silencio administrativo podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquel en que produzca

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 efectos, y si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, esta debe remitirse al Tribunal, una vez notificada al interesado. Dicha resolución expresa se considerará impugnada en vía económico-administrativa si el reclamante alega en su contra en el plazo del mes que se le concede para ello. En caso contrario, se entenderá su conformidad con dicha resolución expresa. La versión legal finalmente aprobada mejora la del proyecto de ley, pues este contenía una previsión en el primer inciso *in fine* del párrafo segundo[150] que contrariaba la jurisprudencia constitucional, para la que no hay plazo alguno para recurrir las resoluciones desestimatorias adoptadas por silencio administrativo, toda vez que este no puede considerarse como un verdadero acto administrativo, razón por la cual el particular puede recurrirlas fuera incluso del plazo legal de seis meses fijados en el artículo 46.1 de la LJCA.

i) **Se establece la obligación de interposición de la reclamación a través de la sede electrónica del órgano que dictara el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones. Asimismo, la puesta de manifiesto del expediente y la presentación de alegaciones y pruebas se hará telemáticamente para estos reclamantes**.

j) **Se prevé una vinculación de la Administración tributaria a lo decidido en reclamaciones entre particulares y una forma de ejecución subsidiaria de los incumplimientos en materia de facturación.**

El artículo 239 de la LGT es modificado por la Ley 34/2015 en sus apartados 3, 5 y 6, introduciéndose un nuevo apartado 8. Resulta plausible la vinculación de la Administración tributaria a la calificación otorgada por la resolución económico-administrativa y la ejecución de las reclamaciones en materia de facturación, pues en otro caso tales reclamaciones, aunque voluntariosas, carecían de una eficacia más allá de la propia voluntad del contribuyente obligado a cumplirlas. Sería deseable que se estableciera un mecanismo de ejecución por la Administración para las restantes reclamaciones que no fueran cumplidas en plazo por aquel obligado a hacerlo. En cuanto a las obligaciones conexas, nos remitimos a lo señalado en relación con el artículo 68.9 de la LGT, subrayando una vez más lo indeterminado del concepto y que no resulta ajustado a Derecho que se extiendan los efectos de una resolución a otros obligados u obligaciones que el Tribunal Económico-Administrativo no ha tenido ocasión de examinar y respecto de los que no se ha podido ni tan siquiera alegar, por no haber sido parte en el procedimiento.

k) **Se aclara la cuestión del plazo para recurrir en alzada (reclamaciones en primera instancia) o para interponer el recurso contencioso-administrativo (reclamaciones en única instancia).**

150 «En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquel en que produzcan sus efectos hasta el transcurso del plazo de un mes computado desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 Ley 34/2015 por fin parece resolver adecuadamente esta cuestión que coleaba ya desde anteriores reformas y había provocado innumerables problemas, señalando a este respecto en el artículo 240.1 de la LGT que «la duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo, el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente. El Tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa».

Tal previsión, en la práctica, implica que el reclamante, pasado el año, podrá esperar a la resolución expresa de su reclamación o recurrir en alzada (primera instancia) o interponer el recurso contencioso-administrativo (única instancia) en cualquier momento que así lo desee, prescindiendo de cálculos temporales o plazos de la Ley 30/1992 o de la LJCA. Efectivamente, el Informe para la Reforma de la LGT/2003[151] ya tuvo oportunidad de reflejar su parecer al respecto, insistiendo en la posible conveniencia de transformar el tradicional silencio negativo de los procedimientos tributarios (especialmente los revisores) en una verdadera desestimación presunta, lo que supondría que el transcurso de los plazos establecidos al efecto para la tempestiva resolución, no permitiría ya al contribuyente la opción entre la interposición de la oportuna reclamación/alzada o la espera de la resolución administrativa expresa, sino que el rebasamiento del plazo legalmente fijado de resolución, tendría los verdaderos efectos de una desestimación, debiéndose contar desde tal instante los plazos para la interposición de la reclamación, en orden a evitar que tal desestimación presunta pudiera devenir firme, convirtiendo el acto o la resolución en inatacables desde el punto de vista jurídico[152]. Sin embargo, la propia Comisión apuntó los serios inconvenientes de semejante posicionamiento legal, centrados fundamentalmente no solo en la posible vulneración de la tutela judicial efectiva (que podría producirse al negarse la posibilidad de recurso frente a una resolución expresa extemporánea o en un recurso contra la desestimación presunta que desconocería totalmente los motivos de la resolución negativa), sino también el colapso que tal medida supondría en la vía económico-administrativa y judicial. Y se dejaron las cosas como estaban, es decir, la LGT/2003 y el Real Decreto 520/2005 perseveraron en la misma redacción confusa que adornaba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA). Y decimos confusa, puesto que surgía la duda razonable en torno a la existencia de una verdadera opción para el contribuyente –recurrir o esperar resolución expresa[153]–, si tenemos en cuenta que la normativa –tanto la legal

151 Comisión presidida por el profesor Ferreiro Lapatza.

152 Para la Comisión, el objetivo último que perseguiría semejante propuesta no sería otro que el de forzar indirectamente a la Administración para resolver en plazo, pues de otra forma su incumplimiento supondría la segura interposición del recurso o reclamación procedente.

153 Particularmente enfática en relación con esto último es la STS de 2 de octubre de 1997 en la que llega a declarar

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 la reglamentaria– parecía establecer un plazo taxativo para recurrir a partir de la desestimación por silencio[154] y el TEAC venía manteniendo firme una postura en cuya virtud, y en caso de desestimación presunta del recurso de reposición, el plazo para la interposición de la reclamacion económico-administrativa (REA) posterior era el taxativo fijado por la ley a partir de aquel momento en el que debiera entenderse producido el silencio desestimatorio[155]. Tal duda se acrecentaba si atendemos a las regulaciones paralelas de la Ley 30/1992 o de la propia LJCA[156] en las que parece latir la idea de que la existencia de plazos preclusivos para la interposición de recursos contra los actos presuntos por silencio administrativo (tres meses en vía administrativa tanto para la reposición como para la alzada y seis meses en la vía contencioso-administrativa) está justamente al servicio de la seguridad jurídica, pues no resulta conveniente dejar indefinidamente abierta la posibilidad de recurso[157]. Máxime después de la reforma introducida por la Ley 4/1999 en la que la favorable posición de que gozaba el ciudadano, a los efectos del cómputo del recurso, se había perdido[158].

---

que la manifestación contenida en el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de que determinados procedimientos se «entenderán desestimados», no es admisible si supone «hurtar a los ciudadanos la facultad de optar» por recurrir o esperar resolución expresa. Una lejana SAN de 31 de octubre de 1986 ya señalaba que el silencio administrativo debe interpretarse como facultad del recurrente para interpretar que se produce la desestimación, pero sin que ello implique la exoneración del deber de dictar resolución expresa que incumbe a la Administración.

154 Sobre ello *vid.* García-Trevijano Garnica, E.: *El silencio administrativo en el Derecho español*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 320.

155 Resolución de 27 de abril de 2001. De la misma opinión participan VV. AA.: *Recursos y Reclamaciones*, CISS, Bilbao, 2005, 1.ª ed., pág. 92. En esta línea, la STS de 31 de diciembre de 1994 afirmó que el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo en caso de desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa es taxativo (de un año y dos meses).

156 Los artículos 115 y 117 de la LRJPAC transforman el plazo general de un mes del recurso de alzada y de reposición por el de tres meses en el caso de recurso contra un acto presunto, contándose desde el día en que este deba entenderse producido. Por su parte, el artículo 46 de la LJCA contempla un plazo de seis meses en lugar del general de dos para la interposición del recurso contra el acto presunto. *Vid.* Tornos Mas, J.: «La nueva acción frente a la inactividad administrativa del artículo 29 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1988. Especial referencia a su ámbito objetivo», en VV. AA., *La justicia administrativa. Libro Homenaje al Prof. Dr. D. Rafael Entrena Cuesta*, Atelier, Barcelona, 2003, págs. 247 y ss.

157 Alude a ello el TS en alguna de sus sentencias donde señala que el silencio negativo no legitima a utilizar cualquier medio impugnatorio (STS de 20 de marzo de 1996) o que cuando el particular opta por la vía del recurso, tal facultad no puede ser ilimitada, sino que debe someterse a algún plazo de caducidad (SSTS de 14 de octubre de 1992 y 27 de enero de 1995). *Vid.* asimismo la STS de 23 de noviembre de 1996, en la que el Alto Tribunal expresa su convencimiento sobre la imposibilidad de considerar indefinidamente abierto el plazo de recurso en caso de denegación presunta del recurso de reposición, con olvido de los límites impuestos por el principio de seguridad jurídica. Cfr. González Perez, J.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 2003, pág. 1.021.

158 Efectivamente, la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 y la redacción originaria de la Ley 30/1992 partían de una premisa común: el plazo de recurso no comenzaba hasta tanto se denunciaba la mora o desde que se concedía la certificación del acto presunto (o, a falta de expedición de la certificación, a los veinte días desde su solicitud) respectivamente. En ambos casos había que llegar a la misma conclusión, el *dies a quo* dependía de una actuación del

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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, en realidad este planteamiento partía de una premisa profundamente errónea, cuál era la de confundir el silencio negativo con la desestimación presunta, pues mientras que el primero no se erige en un verdadero acto administrativo, la segunda se equipara a este con todos sus efectos, incluidos los plazos taxativos para ejercitar el derecho al recurso[159]. Además, existente esa tensión o dilema entre dos principios que en este caso resultan contrapuestos, como la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva, y siendo que tal invocación a la seguridad trae causa de un previo incumplimiento de la Administración, lo razonable es que se dejase optar verdaderamente al contribuyente entre la espera a la resolución expresa o un ejercicio del derecho a recurrir no sometido a plazo alguno más allá del propio de la prescripción[160]. Como bien señala la STS de 8 de julio de 1996, el silencio administrativo no es una facultad de la Administración, sino una garantía de los ciudadanos que no puede suponer su indefensión. Insistimos, si el silencio negativo no da lugar a un acto administrativo, ni siquiera a un acto presunto, la desestimación por silencio no gozaría de la condición de acto administrativo y, por ende, no podría tampoco adquirir firmeza por el transcurso del plazo del recurso, pues otra cosa equivaldría a una compulsión sobre el contribuyente, obligándole a una impugnación «a ciegas»[161]. La STC 188/2003,

---

interesado que disfrutaba efectivamente de una opción temporalmente indefinida entre esperar la resolución final o impugnar la desestimación presunta. En este sentido Garrido Falla, F.: «La obligación de resolver: actos presuntos y silencio administrativo», *REDA*, núm. 82, 1994, pág. 187, y Baño León, J. M.: «El silencio administrativo: notas sobre una regulación anacrónica», en *El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI. Homenaje al Profesor Ramón Martín Mateo*, vol. I, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, pág. 1.348.

159 Con toda razón, García Novoa, C.: *El silencio administrativo en Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 171, había señalado a este respecto que «lo más acorde con la verdadera naturaleza del silencio, sería, pues que no hubiese plazo para recurrir, o bien que quede en manos del interesado determinar el momento en que dicho plazo empieza, pues parece más apropiado que prevalezcan las garantías del particular frente a una evanescente invocación de la seguridad jurídica. Garantías del particular que, no se olvide, en este caso tienen apoyo en un derecho fundamental como es la tutela judicial efectiva. El silencio estaría al servicio del acceso a la jurisdicción, en tanto se establece en beneficio del administrado a los efectos de que pueda llegar a la vía judicial eludiendo la inactividad administrativa. No puede convertirse un instituto al servicio del acceso de los particulares a la justicia en una figura que prime el incumplimiento por parte de la Administración, en nombre de la seguridad jurídica. Y si es verdad que la existencia de plazos preclusivos de caducidad garantiza la seguridad jurídica, también lo es que seguiría habiendo un límite temporal en la prescripción de acciones para el ejercicio de los derechos, como acertadamente apunta el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de julio de 1986».

160 La STS de 23 de marzo de 1981 entiende el silencio desestimatorio como ficción legal a favor del recurrente para permitirle el acceso a la vía judicial o esperar a la resolución expresa para posteriormente recurrir contra ella. Sin embargo, la STS de 31 de diciembre de 1994 señala expresamente que el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo en caso de desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa es de un año y dos meses, sin que sea aplicable el artículo 53 de la LJCA, que se refiere a la desestimación presunta en los casos de peticiones a la Administración.

161 En tal sentido García De Enterría, E.: «Sobre silencio administrativo y recurso contencioso», *RAP*, núm. 47, 1965, pág. 216; Fernández Rodríguez, T. R.: «Silencio negativo, actos firmes y actos confirmatorios», *RAP*, núm. 53, 1967, pág. 286, y Villar Palasi, J. L.: «El silencio administrativo en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Actualidad Administrativa*, 1988, pág. 162. Para tan ilustres autores, no puede otorgarse eficacia a lo que no constituye más que una ficción o una simple técnica de garantía a favor del interesado, por lo que no hay posición

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 27 de octubre[162], ya se pronunció sobre el apremio de unas liquidaciones transcurridos cuatro años y once meses desde que fueron recurridas en reposición. Una reposición que nunca fue resuelta y de la que la Administración aducía que había sido denegada por silencio administrativo negativo. El TC consideró que no resultaba conforme a derecho la resolución impugnada, en cuya virtud las liquidaciones eran firmes al no haberse recurrido la presunta desestimación del recurso de reposición por el transcurso de seis meses, porque ello significaría equiparar, cuando no primar, la inactividad de la Administración. En tal caso, seguía añadiendo el máximo intérprete de la norma fundamental, la notificación del acto de ejecución implicaba una reiteración del acto resolutorio del que traía causa, reabriendo los plazos legales de impugnación contra el mismo, de acuerdo con el principio *pro actione*. De esta manera, la jurisprudencia del TC prima la libertad del interesado en la determinación del preciso momento en el que comienza el plazo para recurrir[163]. Sin embargo, la construcción jurídica realizada por el Alto Tribunal no resultaba convincente, toda vez que relacionaba el silencio negativo con las notificaciones defectuosas[164]. Ello implícitamente equivalía a parangonar –al menos en cierta medida– el silencio negativo con un acto presunto, asimilación que constituye, como ya hemos advertido, una de las mayores causas de confusión en el asunto que nos ocupa[165], porque si bien es cierto que la estimación por silencio positivo sí puede decirse que constitu-

---

jurídica creada por el silencio que sea susceptible de consentimiento por el interesado. *Vid.*, asimismo, García De Enterría, E.: «La inexistencia de plazo para recurrir el silencio administrativo en vía contencioso-administrativa. Derogación del artículo 46. 1 de la LJCA de 1998. Un Auto de la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de noviembre de 1999 (recurso 261/1999)», *REDA*, núm. 105, 2000, págs. 127 y ss.

162 En resolución al recurso de amparo n.º 1497/2000 (BOE de 26 de noviembre de 2003).

163 SSTC 6/1986, de 21 de enero, 204/1987, de 21 de diciembre, y 63/1995, de 3 de abril, donde se señala con toda claridad la imposibilidad de equiparar, a efectos de computar el plazo para la interposición de recursos, la pasividad o inactividad de la Administración con los casos en los que existe acto motivado y debidamente notificado, pues de otra forma se haría de peor condición a quien acogiéndose a la resolución presunta se ve privado de las razones administrativas que sustentan el acto debido al retraso de la Administración en resolver. En el mismo sentido SSTS de 9 de abril de 1992, 7 de mayo de 1993, 24 de febrero de 1995 y la SAN de 14 de enero de 1997. Puesto que tal incumplimiento no puede recaer sobre el interesado ni perjudicarle, señala la jurisprudencia, el recurso que se interponga tras el silencio debe entenderse en plazo. La STS de 4 de febrero de 2002, después de realizar un completo análisis de las modificaciones operadas en este punto por la LRJPAC y por sus posteriores reformas (Ley 4/1999), llega a la conclusión de la vigencia de la doctrina emanada por el TC en la Sentencia 6/1986.

164 O bien, entender que el particular conoce el texto íntegro del acto, es decir, la desestimación por silencio, pero no el resto de extremos que obligatoriamente deben constar en toda notificación (SSTS de 16 de octubre de 1987, 28 de noviembre de 1989 y 18 de marzo de 1995). En tal sentido, otra línea jurisprudencial, apoyándose en la derogada LJCA (art. 58) fijaba el plazo en un año y seis meses a contar desde el momento en el que se entendía producido el silencio (SSTS de 24 de febrero de 1988 y 4 de mayo de 1990). Una crítica certera y completa de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en este punto puede consultarse en Arzoz Santisteban, X.: *La obligación de resolver y de notificar y el silencio administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 51 y ss.

165 A ello ha aludido con claridad García Novoa, C., *op. ult. cit.*, pág. 174.

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

ye un verdadero acto administrativo[166], de la desestimación como consecuencia de la inactividad administrativa no cabe afirmar precisamente lo mismo[167]. Y esta es la razón fundamental para desatender cualquier planteamiento que pudiera hacerse abogando por una aplicación analógica del plazo de seis meses contenido en el artículo 46.1 de la vigente LJCA, puesto que tal plazo está pensado para la impugnación de actos presuntos y el silencio negativo no lo es[168]. El régimen de plazos preclusivos para la impugnación de las desestimaciones presuntas no resulta congruente con el significado del silencio administrativo negativo, pero es que, además y salvo que se trate de plazos muy amplios, pone en cuestión el derecho de acceso a la tutela judicial efectiva[169].

La conclusión, por lo tanto, era que el contribuyente podía recurrir en cualquier momento el silencio negativo, tanto en la vía de reposición como en la económico-administrativa, sin que ello conculcase un principio como el de seguridad jurídica, cuyo principal transgresor era la propia Administración que no resolvía tempestivamente pudiendo hacerlo[170], sin que para ello fuese necesario un pronunciamiento administra-

166 En tal sentido García-Trevijano Garnica, E., *op. ult. cit.*, págs. 84 y ss., y Arzoz Santisteban, X., *op. ult. cit.*, págs. 32 y ss. quienes señalan que siendo eso así, el silencio positivo pone fin al procedimiento, resultándole aplicable la teoría general del acto administrativo porque sustituye a un acto expreso estimatorio de la solicitud.

167 El artículo 43.3 de la LRJPAC tras la modificación operada por la Ley 4/1999, parte claramente del principio de que el silencio negativo no produce acto administrativo alguno y sus únicos efectos se circunscriben a la posibilidad de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso procedente. Si ello es así, lógico es pensar que la Administración sigue estando sujeta a la obligación de resolver.

168 Así García Novoa, C., *op. ult. cit.*, pág. 179. Además, e incluso en este caso donde resulta aplicable el plazo de seis meses establecido por la LJCA algunas SSTS han dulcificado su rigurosa aplicación. Tal es el caso de la Sentencia de 30 de junio de 1999, donde llega a decirse que «si bien es cierto que el silencio de la Administración frente a las peticiones ante ella formuladas no impide al solicitante agotar la vía administrativa utilizando, en su caso, el recurso de alzada pertinente... también lo es que no se puede pretender extraer del incumplimiento del deber de resolver por parte de la Administración consecuencias obstativas al libre ejercicio de las acciones judiciales que pueden emprenderse para tutelar el derecho de los particulares, tal como se desprende de la STC de 21 de enero de 1986». Incluso después de la promulgación de la Ley 4/1999 otra STSJ, de 25 de noviembre de 1999, ha entendido derogado por esta ley el artículo 46.1 de la LJCA.

169 Ha de advertirse, además, que la LGT ni siquiera recogía la doctrina plasmada por la Ley 30/92 y la LJCA en la que se prevén plazos más dilatados de tiempo para la presentación del recurso tras el silencio negativo, que el ordinario tras su resolución expresa, lo que no deja de ser paradójico. Sin embargo, lo cierto es que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no ha cambiado (SSTC 71/2001, de 26 de marzo; 188/2003, de 27 de octubre, y 220/2003, de 15 de diciembre) y lo mismo puede decirse del TS (SSTS de 4 de febrero de 2002 y 19 de febrero de 2004). Para ambas magistraturas la desestimación de un recurso por silencio no puede equipararse, a efectos del plazo para recursos posteriores, a la resolución expresa del mismo, con las exigencias de esta de notificación al interesado y expresión de los recursos y plazos pertinentes; indicaciones estas últimas con las que no cuenta quien acogiéndose al silencio quiere proseguir su impugnación, pues de lo contrario se haría de peor condición al recurrente por no haber cumplido la Administración su deber de resolver.

170 Así Gómez Ferrer Morant, R.: «El silencio administrativo desde la perspectiva constitucional», *Libro Homenaje al Profesor José Luis Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, págs. 513 y ss. Lógicamente y aunque tanto la LRJPAC

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

tivo[171] y sin que pudiera decirse tampoco que el silencio negativo había sido consentido y firme, toda vez que la inexistencia de acto expreso impedía anudarle tan relevante efecto[172]. Llegar a esta conclusión, como se habrá comprobado, resultaba fatigoso, era ciertamente de argumentación compleja, existía jurisprudencia encontrada y, por lo tanto, creaba una incertidumbre que la modificación de la LGT operada por la Ley 34/2015 destierra, ahorrando con ello litigios y dificultades dignas de mejor causa.

l) **Se refuerzan los privilegios administrativos en los recursos de alzada interpuestos por los directores generales del Ministerio o de Departamento de la AEAT.**

Causa perplejidad que en una vía que se erige en requisito de procedibilidad para acceder a la tutela judicial plena, la decisión revisora de la Administración pueda dilatarse en el tiempo, atendida la previa existencia de un pronunciamiento favorable para el contribuyente dictada por un TEAR que declara ilegales –formal o materialmente– los actos dictados por la Administración gestora. A esa inseguridad jurídica, a la que tal recurso de alzada aboca, hay que añadir la difícil tesitura en la que se deja al principio de presunción de legalidad de la actuación administrativa, pues la resolución del TEAR debería jugar plenamente en contra del Director recurrente, aconsejando de paso la devolución de un aval o de unas garantías que ya no tendrían justificación alguna[173]. Precisamente para evitar esto, la Ley 34/2015 mo-

---

como la propia LGT callan sobre la posibilidad del contribuyente de denunciar la mora en la resolución, es lógico pensar que si la Administración se halla obligada a dictar resolución expresa y el interesado puede esperar legítimamente a que se dicte esta, también podrá recordar al órgano competente el incumplimiento de dicha obligación. En tal sentido, el TC ha aceptado el carácter potestativo de la denuncia de la mora a falta de previsión legal incluso con respecto al recurso contencioso-administrativo especial de la Ley 62/1978 (STC 34/1989 y SSTS de 3 de noviembre de 1982, 12 de mayo de 1988 y 8 de febrero de 1989). Sobre ello *vid.* De la Nuez Sánchez Cascado, E. en *Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, t. I, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia y BOE-Ministerio de la Presidencia, 1993, comentarios a los artículos 42 a 44, pág. 243 y 247. Aunque el silencio administrativo puede presentarse como una garantía, en el fondo nunca lo es, puesto que los interesados generalmente ignorarán la forma de utilización de dicha institución, interpretarán incorrectamente su regulación o se equivocarán respecto a la vía de reacción pertinente. *Vid.* al respecto Fernández Pastrana, J. M.: «Orientación antiformalista de la jurisprudencia en el agotamiento de la vía administrativa previa», *RAP*, núm. 121, 1990, págs. 259 y ss.

171 SSTS de 30 de septiembre de 1995 y 31 de marzo de 1997.

172 SSTS de 24 de febrero y 14 de diciembre de 1988.

173 En tal sentido, la propuesta del Consejo para la Defensa del Contribuyente número 1 correspondiente al año 2000, se manifestaba con pleno acierto al respecto: «el otro problema que preocupa a los contribuyentes en esta materia es...el hecho de que una vez obtenida la resolución favorable en primera instancia deben seguir garantizando el acto recurrido en la segunda, con los costes que esto conlleva. Pues bien, entiende este Consejo que esta solución no es admisible...efectivamente, si la inmediata ejecutividad del acto administrativo es consecuencia de la presunción de legalidad de que goza (art. 57 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), de manera que solo puede impedirse esa ejecutividad a través de la suspensión del acto impugnado, nos parece evidente que cuando esta presunción de legalidad ha sido destruida, aunque sea en primera instancia, no debe exigirse 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)".

difica el artículo 241.3 de la LGT, despojando al reclamante victorioso en primera instancia de unos derechos y principios que se aplican a rajatabla en el caso contrario, es decir, si es a la Administración a la que benefician. Por otra parte, tampoco cabe desconocer que la doctrina de los actos propios de la Administración habría de encontrar cierto eco en un supuesto donde el juego del principio de la *reformatio in peius* resulta anulado, por ser la parte contraria al contribuyente la que ejercita esa legitimación reconocida por la ley[174]. Además, tampoco puede soslayarse un hecho muy relevante, cual es que los propios directores generales o de Departamento, a falta incluso de la alzada ordinaria, tendrían a su disposición todavía los recursos extraordinarios para conjurar cualquier doctrina errónea que desde una incorrecta exégesis de la norma hubiera podido asumir el TEAR o TEAL, amén de la posibilidad de declararla lesiva para los intereses públicos[175]. Por otra parte, el recurso de los directores generales o de Departamento de la AEAT contra las resoluciones de

interesado la carga de seguir manteniendo un aval o una garantía. En este caso, el *fumus bonis iuris* o apariencia de buen Derecho lo tiene ahora la pretensión del contribuyente, por lo que parece más razonable que sea el director que discute la corrección de la resolución del Tribunal Regional o Local ante el Tribunal Central el que tenga la carga de solicitar la suspensión de la resolución recurrida, o mejor aún, la adopción de las medidas cautelares oportunas, pues no olvidemos que la resolución favorable al contribuyente dictada en primera instancia goza también de presunción de legalidad. En este sentido, y como solución en este caso, el Consejo propone que cuando el contribuyente obtenga una resolución favorable en primera instancia, total o parcialmente, se proceda, en principio, a su inmediata ejecución, devolviéndose en su caso el aval o la garantía que se hubiera presentado o sustituyéndose por otra, si este fuera el caso. No obstante, y con la finalidad de garantizar el adecuado equilibrio entre la defensa de los intereses de los contribuyentes y la de los intereses generales, este Consejo considera que, paralelamente, debe también admitirse la posibilidad de que si se interpone un recurso de alzada ordinario por un director general o de departamento, se pueda solicitar por este ante el Tribunal Central la adopción de aquellas medidas cautelares que impidan que la inmediata ejecución de la resolución recurrida puedan producir daños o perjuicios irreparables para los intereses generales. De esta forma, las resoluciones dictadas en primera instancia serán inmediatamente ejecutivas aunque hayan sido recurridas por un director a través de un recurso ordinario, pero este podrá solicitar del Tribunal Central la adopción de aquellas medidas cautelares que aseguren el cumplimiento de la resolución de dicho tribunal si este finalmente es favorable a la Administración tributaria».

174 Cfr. De la Nuez Sánchez-Cascado, E. y Pérez Torres, E.: *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 338 y 339.

175 La generalidad de la doctrina se mostraba ya contraria a la subsistencia del recurso de alzada ordinario por parte de los directores generales. Así, abogados del Estado como De La Nuez Sánchez Cascado, E. y Perez Torres, E., *op. ult. cit*., pág. 208, criticaban abiertamente el mantenimiento de esta vía impugnatoria: «El recurso de alzada ordinario permite reformar en perjuicio del interesado la resolución dictada en la instancia. No existen fundamentos teóricos ni prácticos que justifiquen esta prolongación de la vía administrativa. Es un control de legalidad que se ejerce sobre los órganos que tienen asumida precisamente esa función. La distribución de competencias entre los órganos de gestión ya sitúan los asuntos más importantes en los órganos centrales, por lo que la reclamación frente a ellos será conocida en todo caso por el TEAC, en única instancia. El control sobre los criterios de los Tribunales Regionales bien puede ejercerse a través de los recursos extraordinarios para unificación de criterio, que no afectan a la situación decidida por el fallo. La revisión de oficio (nulidad de pleno derecho o declaración de lesividad) salvaría los casos singulares en que una resolución errónea pudiera ser dañosa para los intereses públicos». De parecido sentir es otro abogado del Estado como Zabala Rodríguez-Fornos, A. en VV. AA.: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas. Comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 226.

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

cualquier TEAR o TEAL contraviene una de las directrices contenida en la vigente LJCA que impide litigar entre sí a las distintas Administraciones Públicas[176]. Argumento este que, como era de esperar, viene siendo rechazado expresamente por el TEAC desde su Resolución de 16 de noviembre de 2001. Por lo tanto, no resultaba necesario el mantenimiento de esta alzada, capaz de originar problemas de todo tipo e incoherencias dignas de mejor causa[177], especialmente aquella derivada del rebasamiento del plazo legal de resolución que se convierte en un obstáculo insalvable para el reclamante que ganó en primera instancia[178]. La Ley 34/2015 impide, por lo tanto, que las garantías –prestadas por el contribuyente para destruir la presunción de legalidad del acto finalmente declarado contrario a derecho– le sean devueltas, omitiendo cualquier referencia a otros graves problemas que este recurso plantea. La novedad es sencillamente inaceptable, porque agrava todavía más una situación ya injusta, quebrando las reglas de juego jurídicas más elementales[179].

m) **Se independiza el recurso de anulación y se especifican sus efectos, así como los supuestos contra los que no cabe.**

El recurso de anulación ya estaba previsto en el artículo 239.6 de la LGT. La Ley 34/2015 recoge el tradicional contenido de dicho recurso y lo independiza para re-

176 En tal sentido, el artículo 44 de la Ley 29/1998 señala a este respecto lo siguiente: «En los litigios entre Administraciones públicas no cabrá interponer recurso en vía administrativa. No obstante, cuando una Administración interponga recurso contencioso-administrativa contra podrá requerirla previamente para que derogue la disposición, anule o revoque el acto, haga cesar o modifique la actuación material, o inicie la actividad a que está obligada. 2. El requerimiento deberá dirigirse al órgano competente mediante escrito razonado que concretará la disposición, acto, actuación o inactividad, y deberá producirse en el plazo de dos meses contados desde la publicación de la norma o desde que la Administración requirente hubiera conocido o podido conocer el acto, actuación o inactividad. 3. El requerimiento se entenderá rechazado, si dentro del mes siguiente a su recepción, el requerido no lo contestara. 4. Queda a salvo lo dispuesto sobre esta materia en la legislación de régimen local».

177 Como señalan los profesores García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, 7.ª ed., Civitas, Madrid, 2000, pág. 550, el mantenimiento de esta alzada «supone una duplicación de las posibilidades de que la Administración dispone para obtener la anulación de sus propios actos, habida cuenta de que la técnica de la revisión de oficio está también regulada en la LGT».

178 Sobre ello *vid.* extensamente, Sánchez Pedroche, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria*, CEF/REGAF, Madrid, 2006, págs. 954 y ss.

179 Quizás, y puestos a pensar en el necesario equilibrio entre los contribuyentes y la Administración, no habría estado de más que la Ley 34/2015 hubiera recogido la posibilidad de aportar los créditos reconocidos con otras Administraciones públicas como garantía susceptible de suspender automáticamente la ejecutividad de una liquidación tributaria. Tal fue la petición que realizó el Grupo Parlamentario Catalán en sus enmiendas núm. 105 y 107 en el Congreso de los Diputados. Con plena razón, toda vez que los créditos frente a las Administraciones públicas (cualquiera que estas fueren) gozan de una calidad crediticia mayor incluso que las ofrecidas por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o aseguradoras de crédito y caución, toda vez que tanto la disposición adicional 4.ª del TRLRHL, como la disposición adicional 26.ª.1 de la Ley 50/1998 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social prevén el derecho de retención del Estado en las transferencias a los demás entes territoriales, de forma tal que al Estado, en caso de fallido o impago de alguno de esos créditos, no le supondría mayor molestia resarcirse de manera directa, sin necesidad (como en el caso de una entidad de crédito) de instar ningún procedimiento de ejecución.

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

marcar su singularidad, recogiendo tres novedades. La primera, que no cabe recurso de anulación frente a la resolución del mismo, ni tampoco contra la resolución del recurso extraordinario de revisión. La segunda (implícita en la regulación anterior), que la presentación del recurso suspenderá el pazo para la interposición del recurso ordinario de alzada que, en su caso, procediese contra la resolución impugnada, cuyo cómputo se iniciará de nuevo al día siguiente al de la notificación de la resolución desestimatoria o el día siguiente a aquel en que se entienda desestimado por silencio administrativo[180]. Por fin, que si la resolución del recurso de anulación comportase su desestimación, el recurso posterior servirá para impugnar tanto esta resolución como la dictada con anterioridad, pudiendo plantearse en ese nuevo recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del propio recurso de anulación, como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado.

n) **Se crea un recurso de ejecución contra actos dictados como consecuencia de resoluciones estimatorias, clarificando su ámbito objetivo, simplificando su tramitación y estableciendo el carácter urgente del procedimiento**.

La Ley 34/2015 introduce algunas modificaciones relevantes en materia de ejecución de resoluciones económico-administrativas. En primer lugar, se da nueva redacción al artículo 239.3 de la LGT, que manteniendo los supuestos de retroacción de actuaciones para los casos en que la anulación de la liquidación recurrida obedezca a motivos formales, introduce importantes modificaciones cuando la anulación responda a razones de fondo; a saber:

1. Reconoce a nivel legal la última doctrina del TS al establecer que las actuaciones dictadas en ejecución no se incardinarán en las actuaciones anuladas [«(...) los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación»]; esto afecta a la propia naturaleza de los actos dictados en ejecución por razones de fondo ya que no podrán ser considerados como actos genuinamente tributarios, sino como actos que, si bien son dictados por las Administraciones tributarias, no son consecuencia de potestades propiamente tributarias, sino de naturaleza ejecutiva de lo resuelto por la instancia revisora o jurisdiccional. La cuestión no es baladí, antes al contrario, resulta determinante en la elección del cauce de reacción a instar sobre los actos dictados en ejecución, pues al tratarse de actos que no son estrictamente tributarios, su impugnación no quedará a partir de ahora supeditada a los mecanismos ordinarios previstos en el ordenamiento tributario para

[180] Una regulación esta, por imperativa, divergente e incoherente con la solución que al silencio se le otorga en otros preceptos de la Ley 34/2015.

"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)".

interponer recurso o reclamación económico-administrativa. Con la modificación normativa, su impugnación sale de las vías normales de reacción (que, en realidad, suponía un «volver a empezar») para pasar a integrarse en las específicas del nuevo recurso contra la ejecución previsto en el artículo 241 ter de la LGT[181].

En definitiva, se reconoce y acoge la argumentación del TS alusiva a que «cuando un Tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (de gestión o de revisión), la anula, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada *pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias*, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998, *sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma*, que desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquel en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación (únicamente si el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, sin afectar a lo ordenado por la sentencia, sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente). *Si no se actúa de aquel modo*, además de *provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo* (el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por no ser firme la sentencia que así resolvió, y el segundo abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior), *se causa una demora no razonable, desproporcionada* y, por ello, insoportable, *haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa, con sus dos instancias, y la impugnación jurisdiccional, también con dos instancias* o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, para dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que solo resta ejecutar en sus propios términos» (STS de 15 de junio de 2015, rec. cas. n.º 1551/2014, FJ 6.º).

2. A su vez, con la reforma operada por la Ley 34/2015 se establece el plazo de duración de las actuaciones de ejecución por razones de fondo; concretamente, el nuevo artículo 239.3, *in fine*, de la LGT señala que «(...) salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados *en el plazo de un mes* desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes». Esta novedad supone la generalización del plazo de

[181] *Vid.* al respecto, De Gandarillas Martos, S.: «La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos», *QF*, núm. 8, 2015, págs. 93 y ss.

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

ejecución previsto en el artículo 66.2 del RGRVA para lo que la AN denominó *actuaciones de mera ejecución* y que con la reforma se extiende a todas las ejecuciones por motivos sustantivos[182].

En otro orden de consideraciones, que también se refieren a la ejecución de resoluciones, se introduce un nuevo apartado 7 en el artículo 239 de la LGT, que permite la regularización de *obligaciones tributarias conexas* a resultas de la anulación total o parcial de la liquidación impugnada. Por último, pero no por ello menos importante, al suponer la culminación formal de todo lo anteriormente señalado, se introduce un *cauce específico* para recurrir las actuaciones dictadas en ejecución de resoluciones: el *recurso contra la ejecución*, regulado en el nuevo artículo 241 ter de la LGT que, respetando el principio constitucional de interdicción de la *reformatio in peius,* presenta los siguientes caracteres fundamentales:

- Se fija el órgano competente para resolver dicho recurso, siendo el *Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta* (idéntica solución a la que se otorga en la vía contencioso-administrativa a los incidentes de ejecución).
- No cabe recurso de reposición previo al recurso contra la ejecución.
- Se establece el plazo de interposición de un mes.
- Se fija como *principio general* la *imposibilidad de conseguir la suspensión de la ejecución* de los actos ejecutivos recurridos por esta vía.
- Se delimitan las *facultades conferidas* a las Administraciones tributarias, conducentes exclusivamente al cumplimiento de un fin concreto: *ejecutar lo ordenado* por la instancia revisora o judicial («Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas *se ajustarán exactamente* a los pronunciamientos de aquellas», art. 241 ter LGT). Soslayando cualquier uso arbitrario de las mismas que tenga por objeto efectuar una *nueva* y, por lo mismo, *distinta* regularización, bajo la excusa de desarrollar labores de ejecución. Y por ello, también, la instancia revisora declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas *cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos* por la resolución que se ejecuta, *sobre temas que hubieran podido ser planteados* en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos generales de inadmisibilidad ya contemplados en la ley (art. 241 ter LGT).

182 Sobre el particular, véase el brillante y exhaustivo trabajo de García Díez, C.: «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *RCyT.* CEF, núm. 379, 2014, págs. 116 y ss.

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

- Se concreta el plazo de resolución que como regla general será el propio del *procedimiento abreviado*, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial, de manera que será el procedimiento aplicable el que determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso contra la ejecución.

o) **Se rebaja de seis a tres meses el plazo de resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.**

p) **Se fija en seis meses el plazo para la resolución del recurso extraordinario de revisión**.

La modificación, operada en el artículo 244.6 de la LGT, especifica además que transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa del recurso, el interesado puede entenderlo desestimado. La redacción potestativa del verbo permite al interesado/reclamante esperar o recurrir en cualquier momento, por lo que tal solución se ajusta a los cambios operados en otros preceptos de la ley, aunque se podría haber sido mucho más claro a este respecto.

q) **Se simplifica el procedimiento abreviado.**

Frente al elenco de supuestos en los que necesariamente la tramitación del procedimiento económico-administrativo era el abreviado (inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma; defecto o falta de notificación; insuficiencia de motivación; incongruencia del acto impugnado, etc.), la Ley 34/2015 solo fija uno: cuantía inferior a la que se determine reglamentariamente. Asimismo se señala que para la resolución del procedimiento abreviado los Tribunales económico-administrativos podrán actuar de forma unipersonal. En relación con el expediente administrativo, muy conveniente en ocasiones para la formulación de unas alegaciones que necesariamente deben acompañar la interposición, se establece la posibilidad de que el reclamante comparezca ante el órgano que dictó el acto impugnado para que se le ponga de manifiesto.

r) **Se suprime la posibilidad de vista oral.**

Nunca, que haya trascendido hasta la fecha, se había celebrado una vista oral en un TEAR. Por lo tanto, bienvenida sea la modificación, aunque solo sea para acercar la previsión normativa a la realidad de su aplicación en la práctica

5. UNIÓN EUROPEA Y FISCALIDAD

La Ley 34/2015 recoge algunas previsiones relacionadas con la primacía del Derecho comunitario y sus efectos en el ámbito fiscal interno. En el Anteproyecto de Ley se hacía referencia a las ilegalidades sobrevenidas derivadas de pronunciamientos del TJUE y a un curioso sistema enca-

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

minado a su reparación a través de una revocación especial en relación con la preceptiva solicitud de rectificación de la autoliquidación que se materializó bajo la norma finalmente declarada contraria a la normativa comunitaria. Evidentemente, tal previsión era poco respetuosa con los límites marcados por el TJUE, vulnerando el Derecho de la Unión Europea y la propia jurisprudencia del TJUE[183], pero sobre todo porque lo que se pretendía en el fondo era subvertir esta última, y la derivada del TS que la acataba desde el año 2010, vaciándola de contenido mediante la eliminación en la práctica del plazo general de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con independencia de que el perjudicado hubiera o no sido parte en el pleito tendente al reconocimiento del derecho conculcado. Tal previsión, afortunadamente, no se incorporó al Proyecto de Ley ante las durísimas y acertadas críticas que recibió la propuesta[184].

a) **Se alude a la posible presentación por parte de los Tribunales económico-administrativos de la cuestión prejudicial.**

La novedad, contenida en el nuevo apartado 3 del artículo 237 de la LGT, era innecesaria e inconveniente como bien acertó a señalar el Consejo de Estado. La única experiencia previa que se recuerda en nuestro país (asunto Gabalfrisa) acabó con el cese del presidente del TEAR de Cataluña, promotor de dicha cuestión prejudicial. Con tal precedente, no parece que su utilización vaya a verse precisamente incrementada en un futuro próximo. De hecho, desde Gabalfrisa no se ha elevado ninguna otra cuestión prejudicial por parte de los TEAR. El Consejo de Estado desaconsejó vivamente ese reconocimiento legal explícito, pues nada añadía a la regulación patria, pero era susceptible, sin embargo, de generar algunos desajustes relevantes.

b) **Se introduce un nuevo Título VII destinado a regular el procedimiento para la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.**

A su través, se trata de adecuar la normativa vigente a las consecuencias derivadas de los incumplimientos de la normativa de la Unión Europea desde la doble perspectiva de los perjudicados afectados (Estado y contribuyente)[185]. Ha de ser, pues, bienvenida

183 Sobre todo ello, *vid.* Sánchez Pedroche, J. A.: «Violación del Derecho de la UE y Responsabilidad Patrimonial del Estado», *Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2011, págs. 123 y ss.

184 *Vid.* el voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto por el CGPJ de 30 de septiembre, en su página 15, con un razonamiento impecable.

185 Ello ha ocurrido así, por ejemplo, en medidas fiscales consideradas finalmente como ayudas estatales (amortización fiscal del fondo de comercio financiero, arrendamiento de buques, incentivos fiscales y exenciones a la creación de nuevas empresas en el País Vasco o Navarra), donde se ha evidenciado cómo tras la condena al Reino de España, las autoridades españolas experimentaban grandes dificultades para recuperar las ayudas por parte de sus beneficiarios. Sobre ello, *vid.* De Juan Casadevall, J.: «Ayudas de Estado e imposición directa en la Unión Europea», Aranzadi, Pamplona, 2011, *passim*; Pérez Bernabéu, A.: *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, *passim*; Soler Roch, M. T.: «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE», *QF*, núm. 14, 2006, págs. 20 y ss.; Ruiz Garijo, A.: «El necesario procedimiento para 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)".

la novedad, no solo porque establece una senda andadera (aunque haya de necesitar, sin duda, ulteriores desarrollos), sino también porque atenuará los riesgos de futuras e hipotéticas declaraciones de incumplimiento del Reino de España por parte de la Comisión Europea o el TJUE. Tal necesidad había sido ya apuntada por la generalidad de la doctrina que se debatía por tres posibles soluciones legales al respecto[186]. En primer lugar, considerar nula de pleno derecho la ayuda concedida por transgredir el ordenamiento comunitario, articulándose así la necesidad de recurrir al artículo 217 de la LGT (nulidad de pleno derecho), que exige el previo dictamen del Consejo de Estado, y que no resolvería el resto de problemas procedimentales que pudieran surgir. En segundo término, considerar ejecutiva y eficaz la propia Decisión de la Comisión o del TJUE, lo que tampoco resolvería adecuadamente el problema, toda vez que aquellas son efectivamente ejecutivas para el Estado, pero no así para los particulares que disfrutaron de la ayuda bajo una total apariencia de legalidad, amparados por las disposiciones normativas oportunas, luego declaradas contrarias al Mercado común. Y, por fin, establecer una regulación específica que no precisase de anulación de ningún acto administrativo interno y dotase al Estado del título de crédito correspondiente para poder recuperar la ayuda ilegal, es decir, un procedimiento administrativo específico, de carácter sumario y contradictorio, tendente no solo a la identificación de los beneficiarios afectados o los importes indebidamente percibidos, sino también a otros fundamentales aspectos como las vías de oposición o de ingreso[187]. Esta tercera opción es por la que se ha decantado la Ley 34/2015, articulando los cauces resarcitorios en caso de perjuicio relacionado con ayudas indebidas, yendo más allá de lo dispuesto con carácter general para el reintegro de subvenciones previsto en los artículos 36 y siguientes de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, al no resultar directamente aplicable a la materia tributaria.

Como es sabido, y de conformidad con la jurisprudencia comunitaria, corresponde al legislador interno de cada país miembro de la Unión Europea el establecimiento del procedimiento a seguir para la recuperación de la ayuda[188] y además ese pro-

recuperación de las ayudas fiscales declaradas ilegales en virtud del Derecho Comunitario, en Encuentros de Derecho Financiero y Tributario, «Desafíos de la Hacienda Pública española», *IEF*, Documentos, DOC núm. 17/2012, *passim*; Burlada Echeveste, J. L. y Burlada Echeveste, I. M.: «La audiencia al beneficiario de la ayuda: un trámite necesario en la recuperación de las ayudas de Estado ilegales», *QF*, núm. 10, 2014, págs. 21 y ss.

186 *Vid.* al respecto Linares Gil, M.: «La devolución de las ayudas de Estado en el marco del Derecho Comunitario Europeo», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, págs. 45 y ss.

187 Conviene advertir que la necesidad de articular un mecanismo adecuado para recuperar las ayudas de estado ilegales también fue apuntada por el TS, quien señalando que correspondía al legislador establecer libremente el procedimiento general, dejaba además en la más completa oscuridad si la Decisión de la Comisión de recuperación de la ayuda o el pronunciamiento del TJUE, constituían títulos ejecutivos inmediatos o si debían seguirse los procedimientos especiales de revisión relativos a la nulidad, lesividad o revocación (STS de 13 de mayo de 2013).

188 En tal sentido se pronuncia la STJUE de 7 de julio (Comisión/Grecia; Asunto C-369/07), atendida la inexistencia de disposiciones comunitarias a tal fin.

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

cedimiento nacional no debe impedir la ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión[189]. En la recuperación de ayudas de Estado la Administración tributaria actúa como mero ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea o el TJUE, debiendo ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la materia y en particular a los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión. La Memoria del proyecto de ley justificaba la previsión de un procedimiento ad hoc para aquellos casos en los que «la Administración tributaria actúa como brazo ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea, debiendo ajustarse al procedimiento interno procedente que, a su vez, debe respetar en todo caso los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión establecidos en la norma comunitaria», que no es otra que el Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado, en cuyo artículo 14.3 se señala que «sin perjuicio de lo que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas pueda disponer, de conformidad con el artículo 185 del Tratado, la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión. Para ello, y en caso de procedimiento ante los órganos jurisdiccionales nacionales, los Estados miembros de que se trate tomarán todas las medidas necesarias previstas en sus ordenamientos jurídicos nacionales, incluidas las medidas provisionales, sin perjuicio del Derecho comunitario».

Pues bien, las novedades contenidas en la Ley 34/2015 se centran en los derechos y deberes inherentes al procedimiento de restitución, los plazos de alegaciones y vista del expediente, así como la finalización del mismo y el contenido de la resolución final o del procedimiento de inspección en el caso de que al contribuyente se le comprueben otras obligaciones conexas con el propio procedimiento de recuperación de la ayuda[190]. La nueva regulación se estructura en tres capítulos, el primero de los cuales contiene las disposiciones generales que atribuyen a la AEAT las

189 STJUE de 24 de enero de 2013 (Comisión/España: Asunto C-529/09) donde se señala lo siguiente: «En virtud del artículo 14, apartado 3, del Reglamento n.º 659/1999, la recuperación de una ayuda declarada ilegal e incompatible por una decisión de la Comisión debe efectuarse, como resulta también del decimotercer considerando de ese reglamento, sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de dicha decisión. Este último requisito refleja las exigencias del principio de efectividad enunciado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse las Sentencias Comisión/Polonia, antes citadas, apdo. 59, y de 29 de marzo de 2012, Comisión/Italia, C-243/10, apdo. 36)».

190 Al respecto, *vid.* las SSTS de 13 de mayo y 14 de octubre de 2013. En la primera de ellas y ante la adopción de plano del acuerdo de recuperación por parte de la Diputación Foral de Álava, el Alto Tribunal recuerda que el principio general de audiencia al interesado es un principio general del ordenamiento jurídico español inserto en el artículo 105. C) CE de general y necesaria aplicación en todos aquellos casos en los que la decisión a adoptar vaya a afectar a los derechos e intereses de sujetos individualizados, siendo además de aplicación la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, en cuyo artículo 41.2 se proclama el derecho de toda persona a ser oída antes de que se adopte contra ella cualquier medida que le afecte individualmente.

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

competencias para la ejecución de las facultades precisas dirigidas a recuperar la ayuda declarada contraria al mercado común. Entre ellas destaca, como única garantía tendente a suspender la ejecutividad del acto tributario, la consignación de la cuantía correspondiente en la Caja General de Depósitos (art. 264 LGT *in fine*). Asimismo se establece un plazo de prescripción excepcional impuesto por la normativa comunitaria de diez años y las causas de suspensión e interrupción del mismo para que dicho plazo se prolongue lo más posible en el tiempo y contar así con mayor margen de maniobra. Además, poco importa que existiese previamente resolución o liquidación practicada por la Administración o que incluso alguna de ellas fuesen firmes, pues la ejecución de la decisión comunitaria determina la modificación de dicha resolución o liquidación (art. 263 LGT). Los intereses de demora se rigen por lo dispuesto en la normativa comunitaria. Conviene no perder de vista que los principios que inspiran la regulación de la ejecución de las decisiones de recuperación contenidos en el Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, presentan dos acusadas peculiaridades: a) La posibilidad de modificar actos administrativos firmes o que incluso gocen del carácter de cosa juzgada; b) La consideración de las deudas tributarias resultantes como insusceptibles de aplazamiento o fraccionamiento[191].

En los Capítulos II y III se perfilan los dos procedimientos de ejecución de la Decisión, cuya diferencia estriba en la necesidad o no de la regularización de los elementos de la obligación tributaria y que, en cualquier caso, permite articular un procedimiento inspector cuando la ejecución de la Decisión comunitaria así lo requiera, concluyendo en tal caso con una liquidación relativa al propio objeto de la recuperación de la ayuda y otra atinente al resto de extremos comprendidos en las actuaciones inquisitivas. De esta forma se crea un doble tipo de procedimiento en función de la naturaleza de los elementos de la obligación tributaria a los que se refiere la Decisión y cuya elección depende de la influencia que esta revista o no en la cuantificación o liquidación de la deuda tributaria. Por ello, se pueden ejecutar también las decisiones de recuperación a través del procedimiento de inspección ordinario cuando al obligado tributario se le comprueben otras obligaciones o elementos de la obligación distintos de aquellos que constituyen el objeto mismo de la Decisión relativa a la recuperación de la ayuda. Ese procedimiento inspector, en los supuestos de regularización de elementos de la obligación tributaria, es el general y reviste las mismas características que cualquier otra actuación inquisitiva (posibilidad de comprobar la contabilidad, los registros, recabar información de terceros, etc.). Advierte en tal caso el artículo 265.4 de la LGT de que el examen de los documentos o los requerimientos se entienden efectuados a los solos efectos de la determinación de la procedencia de la recuperación de la ayuda de Estado, sin que impida ni limite la ulterior comprobación de los mismos hechos o documentos. El plazo para su conclusión es el general contemplado por el artículo

191 En tal sentido, la Ley 34/2015 modifica el apartado 2 del artículo 65 de la LGT para aludir expresamente a esta nueva realidad.

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

104 de la LGT, cuyo rebasamiento no generará la caducidad o perención del procedimiento, que continuará hasta su terminación.

Para aquellos casos en los que no sea necesaria la regularización anterior, el procedimiento se simplifica tanto en su contenido como en sus plazos. Así, la comunicación de inicio contendrá ya la propuesta de resolución con concesión de un plazo de diez días al obligado para que este alegue lo que a su derecho convenga. La terminación del procedimiento ha de verificarse en un plazo de cuatro meses desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento. La resolución no es susceptible de recurso de reposición, ni siquiera de reclamación económico-administrativa y con un régimen de suspensión de la ejecutividad del acto también muy restringido, tal y como ya hemos señalado, por aplicación de lo dispuesto en el Capítulo I. Si la resolución judicial apreciare defectos formales y ordenare la retroacción de las actuaciones administrativas para su subsanación, estas deben finalizar en el periodo en que restase del plazo legal ya consumido o en dos meses si aquel fuese inferior. Asimismo, la deuda resultante de estos procedimientos de restitución de ayudas no son susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento de pago (ya hemos señalado con anterioridad que a tal fin se modifica el art. 65.2 de la LGT, *vid. infra*), lo que redunda todavía más en la onerosa limitación de las posibilidades de defensa que pesan sobre el obligado a la devolución[192]. Se pretende con ello no alargar el plazo en el que este pueda acceder a la vía judicial, donde la jurisprudencia comunitaria también ha señalado que el control por el juez nacional de la legalidad formal de una liquidación emitida para la recuperación de una ayuda de Estado ilegal, y su posible anulación por no haberse respetado las garantías procedimentales correspondientes, debe considerarse como la simple emanación del principio de tutela judicial efectiva que constituye un principio general del Derecho de la Unión, pero bajo la regla general de que los importes ya recuperados no deben ser abonados o reintegrados de nuevo[193].

---

192 Quien en muchas ocasiones aplicó de buena fe el beneficio o incentivo fiscal, viéndose luego abocado a devolver la cantidad aplicada con los correspondientes intereses, aun cuando se hubiese consumado la prescripción. *Vid.* De Juan Casadevall, J.: «El procedimiento interno de recuperación de ayudas de Estado en materia tributaria», *QF*, núm. 12, 2015, pág. 89.

193 Así lo afirma la STJUE de 20 de mayo de 2010 (Scott y Kimberly; Asunto C-210/09), en sus apartados 25 y 26: «aun si la anulación de una liquidación no es objetable en sí, hay que destacar no obstante que dicha anulación podría en principio llevar consigo, a favor del beneficiario de la ayuda que hubiera logrado ese resultado, el derecho a solicitar con fundamento en el Derecho nacional que los importes correspondientes a la ayuda ya devuelta le fueran abonados de nuevo, y por consiguiente debe apreciarse esa posible consecuencia en relación con las obligaciones enunciadas en el artículo 14, apartado 3, del Reglamento n.º 659/1999. Habida cuenta de lo expuesto, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 14 apartado 3, del Reglamento n.º 659/1999 debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en el supuesto de que los importes correspondientes a la ayuda de que se trata ya se hayan recuperado, a la anulación por el juez nacional, a causa de un vicio de forma, de las liquidaciones emitidas para recuperar la ayuda de Estado ilegal, cuando el Derecho nacional prevé la posibilidad de la subsanación de ese vicio de forma. En cambio, esta disposición se opone a que esos importes sean abonados de nuevo, aun provisionalmente, al beneficiario de dicha ayuda».

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

Conviene advertir de que la necesidad de devolución de la ayuda en nada obsta el hecho de la oportuna y adecuada defensa jurídica contra la liquidación que la materializa, pues podrían resultar de aplicación o verse afectados por dicho acto otro tipo de beneficios diferentes a los declarados incompatibles con el Mercado común y que dejaron de percibirse o solicitarse por recibirse esas ayudas declaradas luego indebidas. En tal sentido, la propia DGT, en contestación de 2 de junio de 2009 a la Consulta vinculante 1304/2009, llega a afirmar que en el trámite de recuperación se trata de regularizar la situación fiscal del destinatario de la ayuda por lo que respecta al beneficio, eliminándolo, pero admite que pueda tener mayor extensión, pudiendo discutirse la procedencia de otras ventajas que la declarada ilegal dejó en su momento fuera de juego por su incompatibilidad. Y de esa misma opinión participa la propia Comisión Europea cuando sostiene que la obligación de recuperación de las ayudas no es absoluta, pudiendo existir circunstancias en las que resulte improcedente[194]. En tal sentido, la STS de 13 de mayo de 2013 casa el fallo de instancia que había validado la decisión administrativa de adopción de plano de recuperación de la ayuda, sin permitir a los obligados acreditar su derecho a obtener otras ayudas y presentar las pruebas oportunas.

Con relación a la revisión de las decisiones finales, el nuevo Título sigue al pie de la letra lo dispuesto por los números 1 y 3 del artículo 15 del Reglamento n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, respecto de los plazos de prescripción. No obstante ello, el Consejo de Estado hizo notar respecto del contenido inserto en el artículo 263.1 de la LGT, titulado «efectos de la ejecución de la decisión de recuperación», que la firmeza de la resolución o liquidación no debiera permitir sin más a la Administración la modificación de aquellas, pues de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 de la LJCA dicha firmeza es algo más que una mera dificultad jurídica[195], razón por la que, sin cuestionar la necesidad de recuperación de la ayuda, consideraba inconveniente la regulación finalmente aprobada (que elimina toda cortapisa en el caso de actos firmes o con fuerza de cosa juzgada), entendiendo más conveniente para estas situaciones un nuevo supuesto especial de revocación[196]. Tal recomendación no ha

194 Comunicación 2009/C 85/09.

195 Precisamente lo que invocaba la Memoria del proyecto de ley para proceder a su remoción pues en su opinión esta posibilidad de modificar o dejar sin efecto actos administrativos firmes, incluso con fuerza de cosa juzgada, era perfectamente viable: «La Comisión y el TJUE solo admiten la no recuperación –se dice– en caso de existencia de circunstancias excepcionales que hicieran absolutamente imposible que el Estado miembro ejecutara correctamente la decisión. La jurisprudencia muestra que los tribunales comunitarios han interpretado el concepto de "imposibilidad absoluta" de manera muy restrictiva, considerando que no existe tal imposibilidad en caso de meras dificultades jurídicas, políticas o prácticas».

196 Dictamen del Consejo de Estado, cit. pág. 125. Esta postura del alto órgano consultivo es coherente con su tradicional visión de toda esta cuestión (*Vid.* las memorias de 1999 y 2000 y su Informe sobre la Inserción del Derecho Europeo en el Ordenamiento Español, de 14 de febrero de 2008), donde señala que la eficacia de una decisión de la Comisión o de una STJUE, en el marco de un procedimiento por incumplimiento, debe exigir la retirada definitiva por la Administración de un acto suyo, a pesar de lo cual no existe cauce para hacer efectiva tal retirada si dicho acto es declarativo de derechos y no adolece de un vicio de nulidad, razón por la cual abogaba por introducir en el artículo

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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, sin embargo, atendida por el legislador. La conclusión, por lo tanto, es que la recuperación de la ayuda (que habrá de ser cuantificada en su principal y los intereses por la Administración) supondrá la modificación de las liquidaciones o resoluciones previamente practicadas, a pesar de su firmeza o de que gozasen incluso de la condición de cosa juzgada[197]. Ello es lógico si se piensa que la recuperación de la ayuda debe independizarse de la validez y eficacia del acto interno que en su momento la procuró, y que en tal sentido no sería preciso revisar ni anular, tal y como acontece en la Ley General de Subvenciones[198]. Es cierto que la arquitectura o el entramado de todo este procedimiento de recuperación de las ayudas de Estado no es completamente coherente con los principios jurídicos que pautan el procedimiento general tributario y los principios que lo respaldan, pero ello obedece en este caso no tanto a una elección interesada de la DGT, cuanto a un hecho constitutivo nuevo generado por la aplicación del Derecho comunitario que, como sabemos, es irresistible y proyecta su efecto directo en la normativa interna.

c) **Se introduce una nueva disposición adicional vigésima relativa a los tributos integrantes de la deuda aduanera.**

La Ley 34/2015 establece en dicho precepto las especialidades que en esta materia reviste la legislación de la Unión Europea, en cuanto a plazos y falta de resolución, comprobación de valores o procedimiento de revisión, entre otros.

---

102 de la Ley 30/1992 un nuevo apartado que contemplara tal posibilidad (toda vez que el acto no es nulo o anulable stricto sensu) y no supusiese alteración alguna de la teoría general sobre la invalidez de los actos administrativos.

197 Conviene advertir a este respecto que para la UE –y basta cotejar la jurisprudencia comunitaria– la recuperación de las ayudas de Estado implica la garantía del correcto funcionamiento del mercado interior y de la no distorsión de la competencia, altar en el que han de sacrificarse a veces otros principios de inveterada prosapia jurídica de los distintos Estados miembros. *Vid.* sobre los problemas sustantivos y constitucionales que ello puede comportar, De Juan Casadevall, J.: *Ayudas de Estado...*, *op. cit.*, págs. 299 y ss. Por otra parte, el TJUE también ha advertido que el principio de irretroactividad que podría dificultar las ayudas de Estado prescritas por aplicación de la normativa interna de cada país, no constituye cortapisa alguna (STJUE de 20 de septiembre de 2001, Asunto C-390/98; EKWy Wein & Co, y STJUE de 9 de marzo de 2000, Asunto C-437/97).

198 El propio Consejo de Estado, en su Memoria correspondiente al año 2000, sugería ese procedimiento general específico para la recuperación de la ayuda: «Dejando de lado en este momento la hipótesis de que se expida una norma ad hoc para remover obstáculos internos en el proceso de ejecución de alguna Decisión comunitaria, se sugiere la conveniencia de preparar alguna disposición de carácter general, con suficiente entronque legal, para abordar globalmente el procedimiento de ejecución interno de Decisiones comunitarias que hayan dejado sin efecto ayudas de Estado cuyo reembolso se hace exigible. Esta regulación, respaldada legalmente en forma suficiente, debería partir del principio de que las «ayudas de Estado», incluso cuando se hayan prestado al amparo de actos formalmente calificables como de Derecho privado (civil o mercantil), podrían ser reembolsables mediante expediente de carácter administrativo siempre que se tratara en efecto de auténticas ayudas de Estado, así declaradas por la Comisión de las Comunidades Europeas y que, por ser «contrarias al mercado común» han de dejarse sin efecto según los procedimientos del Derecho interno español. Este emplazamiento de la cuestión en el campo del Derecho público requeriría la regulación de un procedimiento que, partiendo, de la Decisión adoptada por la Comisión, determinase los beneficiarios concretos y el importe de las ayudas, el modo de requerirlas, la devolución de los importes indebidamente percibidos y la aplicación de la vía de apremio a falta de reembolso voluntario».

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

6. MODIFICACIONES OPERADAS COMO CONSECUENCIA DE LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS EN OTROS APARTADOS DEL ARTICULADO DE LA LEY

Aglutinamos aquí aquellas modificaciones operadas en el articulado de la LGT que obedecen a los cambios generales introducidos por la Ley 34/2015 y que resultan necesarios para garantizar la coherencia en una norma con aspiraciones codificadoras.

a) El artículo 5.1 de la LGT recoge la alusión a los nuevos Títulos VI y VII.

b) El artículo 46.2 de la LGT alude a la validez de los documentos normalizados de representación en el ámbito inspector para la legitimación en la posterior vía económico-administrativa.

c) El artículo 65.2 de la LGT se reestructura en apartados y se incluye uno nuevo en el que se niega la posibilidad de aplazar o fraccionar las deudas tributarias resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el nuevo Título VII de la LGT.

d) El artículo 70.3 de la LGT se modifica para justificar la procedencia de los datos que tuviesen su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.

e) El artículo 73.1 de la LGT varía su redacción para posibilitar la compensación de oficio de las cantidades a ingresar y a devolver resultantes de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT (nuevo Título VI atinente a las liquidaciones relacionadas con los delitos contra la Hacienda Pública).

f) El artículo 81 de la LGT ve modificado sus apartados 6 y 8, estableciéndose unas medidas cautelares de duración más prolongada en los procedimientos de delito contra la Hacienda Pública. En concreto, en el apartado 6 se introduce una nueva letra e) con unos plazos de 18 o 24 meses.

g) El artículo 101.4 de la LGT introduce un nuevo párrafo c) para considerar como provisionales las liquidaciones dictadas en el nuevo Título VI de la Ley.

h) El artículo 159.3 de la LGT, relativo al informe preceptivo para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se adapta a los nuevos plazos ampliados del procedimiento inspector.

i) Se añade un apartado 5 (reenumerándose como 6) al artículo 224 de la LGT con el fin de advertir de que en los casos del artículo 68.9 de la LGT 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 garanticen asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso. Análoga finalidad reviste la introducción de un nuevo apartado 7 en el artículo 233 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)".

j) En el artículo 259 de la LGT se recogen algunas especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, siendo por lo demás análoga la regulación en este caso que lo previsto en el Título VI de la ley.

k) Se introduce una disposición adicional segunda para amalgamar y coordinar las referencias al ministro de Economía y Hacienda o Ministerio de Economía y Hacienda.

7. PUBLICIDAD DE LISTAS DE DEUDORES A LA HACIENDA PÚBLICA

La Ley 34/2015 modifica el artículo 95 de la LGT e introduce otro precepto nuevo, el 95 bis, donde se establece la posibilidad de publicar sendas listas de deudores a la Hacienda Pública con fines, dice su exposición de motivos, disuasorios, preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y promuevan el desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria[199]. Se trata de una de las principales novedades de la ley que cuenta ya con precedentes en el Derecho comparado, pues recurren a análogas medidas disuasorias países como Bulgaria, Irlanda, Estonia, Grecia, Finlandia, Hungría, Portugal, Rumanía, Eslovenia, Eslovaquia o el Reino Unido. Y, más recientemente, Noruega, Suecia y Australia. Las novedades contenidas en el artículo 95 provienen, sobre todo, del expreso reconocimiento de que la reserva y confidencialidad de los datos tributarios no impedirá su publicidad cuando se derive de la normativa de la Unión Europea. Por su parte, el artículo 95 bis prevé la publicación periódica de listados comprensivos de deudores por deudas o sanciones tributarias bajo la concurrencia de las dos siguientes circunstancias: a) Que el importe de las mismas pendientes de ingreso supere el millón de euros, salvo que hubiesen sido aplazadas o suspendidas; b) Que dichas deudas o sanciones no hubiesen sido pagadas, transcurrido el plazo de ingreso en voluntaria. Esa deuda pendiente publicable toma como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación. La nueva regulación prevé la comunicación de inclusión en el listado al interesado para que este pueda formular alegaciones, bastando a tal efecto un intento de notificación que contenga el texto íntegro del acto. Se limita la posibilidad de alegaciones a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos, y no cabe contra ella recurso administrativo alguno, de tal forma que la norma opta por establecer el acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de aquellos interesados que pudieran considerar no ajustada a derecho la publicación. Las previsiones de la LGT se completan con las contenidas en la Ley Orgánica 10/2015 que regula el acceso a la información derivada de sentencias firmes dictadas en materia de fraude fiscal, con el fin de que las conductas más graves desde el punto de vista del reproche social no se vean privilegiadas.

Esta nueva regulación fue objeto de serias críticas desde su misma génesis, es decir, cuando todavía era anteproyecto de ley. Las más fundadas provinieron del CGPJ, el Consejo de Estado y la Agencia Española de Protección de Datos (de esta última se incorporaron al proyecto de ley la

[199] Que esta novedad legal atiende a una finalidad de interés general que la justifica, no admitía duda alguna para el Consejo de Estado (Dictamen, cit. 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. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

mayoría de sus observaciones). El primero, abogando por la supresión de la medida, puso de manifiesto la vulneración que la previsión suponía respecto del principio de proporcionalidad, pues con ella no se perseguían objetivos de eficacia administrativa o transparencia, sino el establecimiento de una suerte de sanción a los contribuyentes que habiendo reconocido su deuda con la Administración tributaria no pudieran afrontarla en periodo voluntario, y ello en contraposición «al agravio comparativo si atendemos el distinto tratamiento dado a las Administraciones públicas morosas a las que se excluye de la aplicación de la norma y que en no pocas ocasiones han contribuido –al no pagar sus propias deudas– a la insolvencia y la ruina de los contribuyentes morosos»[200]. El Consejo de Estado, por su parte, no apreció que la publicación de las listas de morosos constituyese en sí misma una sanción, sino más bien una información asociada a la lucha contra el fraude fiscal, erigiéndose así en un instrumento preventivo y educativo, pero que comportaba indudablemente un cierto componente aflictivo[201] que necesariamente había de armonizarse con lo dispuesto en el artículo 18.4 de la CE (derecho fundamental a la protección de datos)[202]. También criticó el Consejo de Estado la omisión al carácter firme de las deudas objeto de publicidad, al menos en la vía administrativa, así como la existencia de un único intento de notificación al interesado con anterioridad a la inclusión en el listado, toda vez que, en opinión del alto órgano consultivo, no se apreciaba concurrencia de razones extraordinarias que justificasen introducir esa excepción al régimen general de notificación contenido en los artículos 109 y siguientes de la LGT. Asimismo, el Consejo de Estado criticó la restricción legal que para los contribuyentes afectados por la medida suponía la limitación de las alegaciones a cuestiones relacionadas con la concurrencia de las circunstancias precisas para la inclusión en el listado, pues ello podría circunscribir en exceso el ámbito de dichas alegaciones. Por último, el Consejo de Estado realizó observaciones críticas a la remisión legal a la orden ministerial en lo atinente a la fecha de publicación, medios de publicación, ficheros y registros, así como el momento en que debiera procederse a la cancelación de datos (que consideraba con

200 Tal crítica a la quiebra de la proporcionalidad se vertía a pesar de que la STS de 29 de enero de 2015 ha afirmado que «en la interpretación de las normas legales, cuando estas incorporan sus propias opciones de política legislativa, los tribunales deben respetar –salvo que incluyan elementos de inconstitucionalidad– los juicios o consideraciones, explícitas o implícitas, que el propio legislador haya efectuado sobre la proporcionalidad de aquellas opciones». Muy crítico con la medida se muestra Escribano López, F.: «Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes», *REDF*, núm. 165, 2015, págs. 39 y 42, al considerar que «la desproporción entre los objetivos y los medios es paladina (…) esta especie de exposición en la picota de la morosidad tributaria está lejos de poder fomentar el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y la promoción del desarrollo de una conciencia cívica tributaria (…) parece que se quiere dar una información sin deslindar el moroso del defraudador».

201 Dictamen, pág. 63.

202 Cuyo objeto comprende, según las STS de 24 de noviembre de 2014 y del TC 254/1993, de 20 de julio, «cualquier tipo de dato personal, sea íntimo o no, cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos, sean o no fundamentales». También en este sentido la STJUE de 9 de noviembre de 2010 (caso Volker), había afirmado que «el derecho a la protección de los datos de carácter personal no constituye una prerrogativa absoluta, sino que deber ser considerado en relación con su función en la sociedad», habiendo de estar reguladas en ley las posibles limitaciones a este derecho, servir a un fin de interés general y respetar el principio de proporcionalidad, así como el contenido esencial de otros derechos y libertades fundamentales. Por su parte, el TC en su Sentencia 17/2013, de 31 de enero, alude al consentimiento del afectado o a la existencia de una ley específica al efecto para la válida cesión de datos personales entre 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 Agencia Española de Protección de Datos que debía producirse transcurridos tres meses desde la publicación)[203]. La mayoría de esas observaciones han sido finalmente asumidas por la Ley 34/2015.

Con respecto a la publicación de los fallos de las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública, en un primer momento, tal y como rezaba el proyecto de ley, el Gobierno se planteó la promulgación de un nuevo artículo de la LECrim. (art. 160 bis). Las objeciones del CGPJ y del Consejo de Estado (este último con carácter esencial a los efectos del art. 130.3 del RD 1674/1980, de 18 de julio) obligaron sin embargo a replantear la cuestión, atendido lo dispuesto por el artículo 120.1 y 3 de la CE, la LOPJ (arts. 235 y 266 donde se restringe la publicidad de las sentencias que pudiera afectar al derecho a la intimidad de las personas) e incluso la jurisprudencia del propio TS. Asimismo, el Consejo de Estado insistió en el hecho de que la publicación de las sanciones era, en sí misma, una medida aflictiva, es decir, una sanción o pena añadida, por lo que debía regularse por ley orgánica y no por ley ordinaria, pues siendo verdad que la imposición de una sanción no violaría por sí mismo el derecho al honor, su divulgación si podría lesionarlo[204]. Y eso es lo que explica la aprobación de la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por el que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias en materia de fraude fiscal y cuya disposición final tercera posterga su entrada en vigor al 11 de noviembre de 2015, afectando a las sentencias que se dicten con posterioridad a dicha fecha. En su artículo único señala los delitos objeto de publicidad en esas sentencias condenatorias (arts. 305 y 305 bis, relativo a la defraudación a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local; art. 306 atinente a la defraudación a los presupuestos generales de la Unión Europea; art. 257, comprensivo de los alzamientos de bienes; art. 258 relativo a la insolvencia punible; así como el art. 2 de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando cuando el acreedor fuese la Hacienda Pública). Dicha ley orgánica regula asimismo los aspectos sobre la que esa publicidad se proyecta (en tal sentido, el secretario judicial debe expedir certificación relativa a los siguientes extremos: a) Identificación de la causa judicial; b) Nombre, apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil; c) Delito por el que se hubiera condenado; d) Penas impuestas; d) Cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos comprendidos en el fallo judicial). Prevé el número 3 de ese artículo único la posibilidad de que lo dispuesto en él no resulte de aplicación, siempre que el condenado o el responsable civil pagasen o consignasen en la cuenta de depósitos o del Juzgado la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública con anterioridad a la firmeza de la sentencia. La medida, pues, no se dirige contra todos los condenados, sino solo contra aquellos que no hayan satisfecho sus obligaciones con la Hacienda Pública[205].

---

203 Dictamen del Consejo de Estado, cit. págs. 71 y 72.

204 A pesar de que algún pronunciamiento del TS afirme que la libertad de información, sobre todo cuando esta es veraz, prevalece sobre el derecho al honor y autoriza la publicación de la sentencia en cualquier medio de divulgación (STS de 16 de octubre de 2008). También la Agencia Española de Protección de Datos se había pronunciado en varias resoluciones prohibiendo la difusión de sentencias judiciales a través de internet, toda vez que en el artículo 3.J en relación con el 6.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, no se incluyen las sentencias judiciales.

205 Los grupos parlamentarios del arco de izquierdas abogaron por una solución distinta que incluiría la inclusión en la lista de todos los condenados, con independencia de la suerte final que pudiera haber correspondido al ingreso de la

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

8. OTRAS MODIFICACIONES OPERADAS POR LA LEY 34/2015 TANTO EN LA LGT COMO EN OTROS CUERPOS NORMATIVOS

a) **Se reconoce la facultad de dictar disposiciones interpretativas y aclaratorias, además de al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, al órgano con competencia en la iniciativa legislativa (DGT), que serán obligatorias para los órganos de aplicación de los tributos.**

A tal fin se modifica el apartado 3 del artículo 12 de la LGT. Tal previsión rompe con el sistema tradicional de fuentes, al atribuir esta facultad cuasi legal a un órgano administrativo carente de atribuciones normativas. Con ello, además, se refuerza la posición de primacía de ese centro directivo del Ministerio de Hacienda frente a otros órganos ministeriales, como el TEAC, pues aunque el precepto se refiere al ámbito gestor, no está claro que ello no alcance también a la vía revisora, habida cuenta del concepto más o menos irrestricto que se maneje del término y las dudas doctrinales al respecto.

b) **Se modifica el apartado 4 de la disposición adicional sexta de la LGT relativa al NIF.**

Se aclaran a este respecto los efectos derivados de la revocación del NIF cuando se produzca su publicación en el BOE, con la consiguiente imposibilidad para que las entidades de crédito realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos bancarios en que constasen como titulares o autorizados los titulares del NIF revocado, salvo que el mismo se rehabilitase o se asignase uno nuevo. Dicha revocación no impide a la Administración tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes.

c) **Se modifica la disposición adicional décima de la LGT relativa a la exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.**

La previsión no tiene otra finalidad que la de adaptar la normativa tributaria a las últimas modificaciones operadas en el CP, que ampliaron las competencias de la Administración tributaria a la exacción de las penas de multa.

d) **Se introduce una nueva disposición adicional vigesimoprimera en la LGT.**

Con ello se prevén supuestos de suspensión en los casos recogidos por la disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 5/2004, TRLIRNR, de tal forma que no se simultaneen los procedimientos amistosos en materia de imposición directa previs-

responsabilidad derivada del delito. A este mismo respecto, el grupo UPyD proponía en sus enmiendas núms. 3 y 26 en el Congreso, que la AEAT publicara separadamente la información cuando el contribuyente fuese cargo público o lo hubiese sido en los cuatro anteriores y que se incluyeran en el plan de inspección con comprobación de carácter general a todos los cargos públicos con un desempeño superior a seis años (Enmienda n.º 28), así como la publicación de una lista de infractores limitada a los casos de infracción administrativa calificada como muy grave.

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

tos en los convenios o tratados internacionales con los procedimientos de revisión del Título V de la LGT o los judiciales (que según la normativa vigente son plenamente compatibles), suspendiéndose estos últimos hasta tanto no estén finalizados los primeros. Atendida esa compatibilidad revisora administrativa o judicial con el procedimiento amistoso, se modifica también la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, para que sin merma alguna de la tutela judicial efectiva la suspensión rija hasta tanto no concluya el procedimiento amistoso.

e) **Se introduce una disposición adicional vigesimosegunda en la LGT en la que se tipifican los incumplimientos relativos al incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras.**

La Ley 34/2015 pretende así obligar a las instituciones financieras a aplicar de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, en lo atinente al intercambio automático de información elaborado por la OCDE aplicable a España como consecuencia de la firma del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras. De esta manera, constituyen infracciones graves (sancionadas con multa fija de 200 euros por cada persona respecto de la que se hubiera producido la omisión) tanto el incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras, como la comunicación a la institución financiera de datos falsos, incompletos o inexactos en relación con las declaraciones que resultasen exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras en orden a la identificación de su residencia fiscal. La nueva previsión normativa prevé un efecto cierre de la cuenta, así como un plazo de cuatro años desde dicho cierre para el mantenimiento y conservación de las pruebas y documentos oportunos. Todo esto será también de aplicación en relación con las obligaciones de información y diligencia debida relativas a cuentas financieras, conforme a lo dispuesto en el Acuerdo entre los Estados Unidos de América y el Reino de España para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act-FACTA.

f) **Disposición adicional primera relativa a las controversias de organismos públicos en materia tributaria.**

Se prevé la no aplicación a la materia tributaria de lo establecido en la disposición adicional única de la Ley 11/2011, de 20 de mayo, de reforma de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje y de regulación del Arbitraje Institucional en la Administración General del Estado, de forma que las controversias jurídicas que pudieran suscitarse entre la Administración tributaria y los entes de derecho público se resuelvan por los procedimientos establecidos en la normativa 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)".

g) **Se modifica la Ley de Enjuiciamiento Criminal**, aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, añadiendo un nuevo artículo 614 bis y un nuevo Título X bis en el Libro II, integrado por los artículos 621 bis y 621 ter, así como la introducción de un nuevo artículo 999.

La disposición final primera de la Ley 34/2015 pretende así adaptar el contenido de la LECrim. a la reforma operada en la LGT en lo relativo a los delitos contra la Hacienda Pública, especialmente en lo atinente a las solicitudes de suspensión de la ejecución de la liquidación administrativa, con el fin de asegurar la exigencia de garantías por parte del juez de lo Penal.

h) **Se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.**

La disposición final segunda y adicional cuarta de la Ley 34/2015 modifican algunas de las previsiones con rango de ley ordinaria de la referida ley orgánica, con el fin de armonizar las previsiones contenidas en el CP y la LGT, de tal forma que, de advertir la AEAT la posible existencia de un delito de contrabando, continúen las actuaciones administrativas encaminadas a la liquidación y recaudación de las deudas tributarias y aduaneras derivadas del contrabando, salvo, en su caso, el procedimiento sancionador que ya se hubiese iniciado (atendida la imposibilidad de concurrencia de sanciones). Se actualiza la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas de contrabando, endureciéndolas y considerando como tales la resistencia, negativa u obstrucción cuando no se apliquen como criterio de graduación de la propia sanción.

i) **Se modifica la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.**

La Ley 34/2015, a través de su disposición final tercera, aclara en dicha ley de ritos (disp. adic. novena) que, conforme al nuevo Título VI de la LGT, queda excluido del orden contencioso-administrativo el conocimiento de las pretensiones que los obligados tributarios pudiesen plantear al socaire de la actuación administrativa (liquidación tributaria). Se señala además que «de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de esta ley, cuando el recurso contencioso-administrativo tenga por objeto un acto administrativo que, relativo a una deuda aduanera, esté vinculado a una decisión adoptada por las instituciones de la Unión Europea, la revisión no podrá extenderse al contenido de dicha decisión». Asimismo, se incluye en la disposición adicional décima de la LJCA una previsión atinente a los delitos contra la Hacienda Pública, en cuya virtud, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 a) de dicha ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la LGT, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3. La misma disposición adicional décima aclara que una vez iniciado el correspondiente proceso

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

penal, tampoco corresponderá al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la LGT.

j) **Se modifica la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad.**

En este caso, la Ley 34/2015, en coherencia con la supresión de los periodos de interrupción justificada del plazo del procedimiento inspector y su sustitución por periodos de suspensión, adapta la terminología de la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad, para aquellos supuestos en los que la Comisión Nacional del Mercado de Valores deba pronunciarse sobre la suspensión o revocación de la autorización concedida a una institución de inversión colectiva.

k) **Se modifica 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.**

La disposición final quinta de la Ley 34/2015 incide en otra norma, la Ley 7/2012 que, pese a tratarse de un cuerpo legal de carácter netamente financiero, no tenía otra pretensión que la lucha contra el fraude fiscal. En tal sentido, se establecen dos modificaciones. La primera, operada en el apartado Uno.5 del artículo 7, relativa a la exclusión de la limitación respecto del cambio de moneda en efectivo por otra moneda en efectivo, realizada por establecimientos de cambio de moneda o entidades de pago reguladas en la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de servicios de pago, en ambos casos supervisados por el Banco de España y sujetos a la normativa de blanqueo de capitales. La segunda, en el apartado Tres.1 del mismo artículo 7, atinente al régimen jurídico de las notificaciones en el seno de los procedimientos sancionadores a seguir en el caso de infracción de la limitación de pagos en efectivo, con el fin de agilizar dichas notificaciones y armonizar así el régimen que, con carácter general, se sigue por la AEAT en el resto de los procedimientos tributarios.

l) **Se modifica la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades**.

La disposición final sexta de la Ley 34/2015 recoge algunas modificaciones de la normativa reguladora del IS como la relativa a los que establecen plazos específicos de comprobación de créditos fiscales, ya sean bases imponibles negativas, deducciones por doble imposición o incentivos fiscales, con la finalidad de adecuar su redacción a la contenida en la LGT (como había apuntado el propio Consejo de Estado), evitando así las inevitables dudas que podrían surgir en las actuaciones de comprobación a desarrollar por la AEAT con dos cuerpos normativos divergentes (LIS/LGT). En concreto, se modifica el apartado 5 del artículo 26, el apartado 7 del artículo 31, el apartado 8 del artículo 32 y el apartado 6 del artículo 39. Así,

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

el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación, así como de las deducciones por doble imposición aplicadas o pendientes de aplicar, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo el contribuyente deberá acreditar las bases o deducciones cuya compensación o aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con verificación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil. También las operaciones vinculadas son objeto de modificación, dejando de estar tipificada como tal cuando la relación se establezca entre una entidad y los socios o partícipes de otra sociedad o, en su caso, los cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco –en línea directa o colateral o por consanguinidad o afinidad– hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas pertenezcan a un mismo grupo, derogando para ello su regulación contenida en la letra f) del artículo 18.2 de la LIS.

m) **Se crea la tasa estatal por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil, en el interior de las centrales nucleares u otras instalaciones nucleares**.

Así lo prevé la disposición final séptima de la Ley 34/2015.

n) **Se remite a orden ministerial la creación del modelo para la regularización voluntaria de deudas vinculadas a posibles delitos contra la Hacienda Pública**.

Se refiere a ello el artículo 252 de la LGT y la remisión se contempla en la disposición final décima de la Ley 34/2015.

9. ENTRADA EN VIGOR Y RÉGIMEN TRANSITORIO

De conformidad con la disposición final duodécima de la Ley 34/2015, la reforma de la LGT entra en vigor a los veinte días de su publicación, es decir, el 12 de octubre de 2015, no obstante lo cual se establecen algunas previsiones específicas que conforman un régimen casuístico y complejo.

a) **Sanciones por conflicto en la aplicación de la norma tributaria.**

De conformidad con la disposición transitoria única apartado 1, la sanción de una conducta en fraude de ley o abuso de derecho únicamente será posible para periodos cuyo plazo de liquidación finalice después del 12 de octubre de 2015.

b) **Prescripción.**

La disposición transitoria única apartados 2 y 3 señala sobre este particular que la posibilidad de que la Administración compruebe sin límite temporal actos, hechos,

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

actividades, valores o negocios, de conformidad con lo previsto en el nuevo artículo 115, así como el periodo especial de prescripción del derecho de la Administración para iniciar procedimientos de comprobación de bases negativas, de cuotas o deducciones pendientes de compensar (10 años), será aplicable en los procedimientos de comprobación ya iniciados con anterioridad al día 12 de octubre, siempre que en esa fecha aún no se hubieran formalizado las correspondientes propuestas de liquidación.

c) **Lista de deudores.**

El primer listado de deudores se publicará el último trimestre del 2015. La disposición transitoria única apartado 4 establece el 31 de julio del mismo año como fecha de referencia. Por lo tanto, será necesario para aparecer en él que la cantidad adeudada a esa fecha supere el millón de euros, sin haber solicitado el correspondiente aplazamiento o fraccionamiento de pago.

d) **Tasación pericial contradictoria.**

De conformidad con lo que establece la disposición transitoria única apartado 5, la nueva redacción del artículo 135.1 de la LGT, relativa a la suspensión del plazo del procedimiento sancionador en caso de petición de TPC, será aplicable a las solicitudes presentadas a partir del 12 de octubre de 2015.

e) **Nuevos plazos ampliados del procedimiento inspector.**

Las novedades consistentes en plazos más prolongados de inspección (18 meses o incluso 27 bajo la concurrencia de determinadas circunstancias), así como la nueva forma de computarlos (suspensiones), se aplicarán a procedimientos inquisitivos iniciados con posterioridad al 12 de octubre de 2015 (disp. trans. única, apartado 6). No obstante, para el caso de retroacción de actuaciones, es decir, para inspecciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, la nueva normativa resultará aplicable en aquellos casos en los que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución se hubiese producido a partir del 12 de octubre de 2015. Existe pues un claro influjo de la nueva norma para procedimientos muy anteriores a su entrada en vigor.

f) **Modificaciones operadas en el procedimiento de revisión.**

De conformidad con lo establecido por la disposición transitoria única apartado 7, la mayoría de las novedades contenidas en la ley en este ámbito revisor entran en vigor el 12 de octubre de 2015. Así, por ejemplo, la obligación de presentación telemática de las reclamaciones para aquellos que obligatoriamente están sujetos a la notificaciones electrónicas como sociedades mercantiles, o la acreditación de la representación voluntaria desplegada en vía inspectora, o las modificaciones atinentes al procedimiento abreviado. Lo mismo cabe decir respecto a la suspensión de la ejecutividad del acto impugnado, el silencio administrativo o la posibilidad de que el reclamante en cumplimiento de una resolución del Tribunal Económico-Admi-

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

nistrativo emita una factura en nombre y por cuenta del reclamado. Sin embargo, la puesta de manifiesto electrónica, pendiente de desarrollo por orden ministerial posterga su entrada en vigor hasta tanto dicha orden no esté debidamente publicada.

g) **Actuaciones y procedimientos en casos de presunto delito contra la Hacienda Pública.**

La disposición transitoria única apartado 8 prevé la aplicación de la nueva normativa para procedimientos inspectores que, a la fecha de entrada en vigor de la ley (12 de octubre), todavía no hubieran remitido el tanto del culpa al Ministerio Fiscal o al juez de lo Penal.

h) **Causantes o colaboradores en los hechos supuestamente constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública.**

La disposición transitoria única apartado 9 contempla la posibilidad de que aquellos ya imputados con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, que no pudieron ser declarados causantes o colaboradores en la comisión de la infracción tributaria, puedan serlo ahora con la nueva normativa a partir del día 12 de octubre.

i) **Rebaja de sanciones en los casos de presentación convencional desatendiendo la obligación telemática.**

En tal caso, y a pesar de la inexistencia de referencia expresa en la Ley 34/2015, resultan de aplicación los principios generales de retroactividad de la norma penal o sancionadora más favorable, razón por la cual la nueva previsión se aplicará en todos aquellos casos en los que la sanción no fuese firme a 12 de octubre de 2015, por estar pendiente de revisión administrativa o judicial.

j) **Aportación o llevanza de libros registro por medios telemáticos.**

La disposición adicional duodécima de la Ley 34/2015 posterga la entrada en vigor de esta previsión normativa al 1 de enero de 2017.

k) **Infracciones y sanciones previstas en la Ley de Represión del Contrabando.**

Se prevé su entrada en vigor el 22 de diciembre de 2015, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional duodécima apartado 2 de la Ley 34/2015.

Con respecto al régimen transitorio, huelga señalar que la entrada en vigor de la ley para sanciones por conflicto en la aplicación de la norma tributaria no podía articularse de otro modo, al no poder afectar a obligaciones o procedimientos vivos. Asimismo, es razonable la previsión general atinente a que las novedades en materia de plazos de duración de las actuaciones inspectoras se apliquen a procedimientos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, pero ya no lo es tanto que no se haga así con los supuestos de retroacción de las actuaciones inspectoras contemplados en el apartado 7 de la disposición transitoria única, pues en estos casos no estamos ante un

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

inicio de nuevas actuaciones inspectoras, sino de supuestos de continuación de unos procedimientos que se iniciaron con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma, careciendo de sentido que sean tratados de diferente forma. No obstante ello, los efectos respecto del plazo de retroacción no serán, por lo general, relevantes, como sí acontecería, por el contrario, de haberse mantenido la redacción de la LGT/2003. Nótese que esta en su artículo 150.5, hacía referencia a la posibilidad de completar actuaciones por todo el tiempo que restase del plazo del procedimiento inquisitivo, es decir, por todo aquel tiempo que con anterioridad no se hubiese consumido[206]. Esto último resultaría muy perjudicial para los procedimientos iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015 cuya retroacción se ordenase después, pues con esa regla, podrían asociarse periodos de tiempo muy amplios relacionados no con los 12 o 24 meses, sino con los 18 o 27 actuales. Sin embargo, ahora la regla es sustancialmente distinta, pues el artículo 150.7 dispone que la retroacción de actuaciones debe finalizar en el periodo que restase desde el momento de la retroacción hasta la conclusión del plazo general (18 o 27 meses) o en seis meses si este último fuera superior. El resultado, por lo tanto, no será generalmente perjudicial para el contribuyente, al tener su límite en esos seis meses.

No cabe decir lo mismo respecto de lo dispuesto en el apartado 8 de la disposición transitoria única. Iniciado un procedimiento con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley 35/2014, debería finalizar de conformidad con la normativa vigente en el momento de su inicio, sin que le afectasen cambios normativos posteriores que pudieran resultarles perjudiciales, más aún cuando, como es el caso, se trata de modificaciones que afectan a la determinación de responsabilidades penales y sancionadoras, donde, por imperativo constitucional, no cabe retroactividad alguna. Análogas consideraciones cabe realizar, por respeto a los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, respecto de la entrada en vigor de los apartados 1 y 2 del artículo 115, y del apartado 3 del artículo 70 de la LGT, que no debieran aplicarse a procedimientos ya iniciados con anterioridad a la promulgación de la reforma y que se verán afectados durante su sustanciación por nuevas condiciones que podrían comportar una regularización diferente y totalmente imprevista. Es más, pudieran dar lugar a consecuencias aflictivas derivadas de situaciones ya consolidadas con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma legal, lo que resultaría difícilmente conciliable con el principio de irretroactividad del Derecho administrativo sancionador[207].

---

206 El precepto señalaba literalmente lo siguiente: «Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior (…)».

207 Cierto es que la retroactividad de la norma sancionadora más favorable o retroactividad *in bonam partem* no se establece explícitamente en el texto de la Carta Magna. Sin embargo, nuestro TC ha venido haciendo una interpretación a sensu contrari*o* del artículo 9.3 de la CE que legitima este tipo de retroactividad más beneficiosa para el ciudadano (SSTC 8/1981, de 30 de marzo; 177/1994, de 10 de junio, y 99/2000, de 10 de abril). En su Sentencia 15/1981, de 7 de mayo, el máximo intérprete de la Constitución afirmó que «la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables tiene su fundamento, a sensu contrario en el artículo 9.3 de la Constitución que declara la irretroactividad de las no favorables o restrictivas de derechos individuales», pero añade acto seguido que no es «invocable, en vía de amparo, reservada a las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección Primera del Capítulo II del Título I de la Constitución [arts. 161 b) y 53.2 de la misma y 41 y concordantes de la Ley Orgánica del Tribunal

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

Constitucional]». En el plano administrativo, el artículo 128 de la LRJPAC establece que «serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor». En el sentir del TS, «la retroactividad de las leyes penales favorables al reo ha sido un principio siempre observado en nuestro Ordenamiento, y recogido en nuestras Leyes Penales básicas» (STS de 2 de enero de 2001), teniendo su fundamento «en que las conductas realizadas con anterioridad a una modificación legislativa, que por disposición soberana del legislador han dejado de ser delictivas o son sancionadas ahora más benévolamente, deben ser favorecidas por esta consideración más benigna, por elementales razones de justicia dado que el actual constituye el grado de reproche que la sociedad atribuye a las referidas conductas» (STS de 13 de julio de 2001). En el mismo sentido, SSTS de 26 de marzo de 1997 y 13 de julio de 2001. *Vid.* también las Sentencias de 15 de enero de 1988, 26 de junio de 1990, 26 de enero de 1991, 17 de mayo de 1991, 22 de enero de 1993, 14 de julio de 1993, 16 de marzo de 1994, 18 de marzo de 1995, 26 de enero de 1996, 29 de noviembre de 1996, 28 de abril de 1997, 26 de septiembre de 1997, 4 de octubre de 1997 y 17 de mayo de 2005. En el mismo sentido el pronunciamiento de otros Tribunales como la SAN de 23 de junio de 2005, SSTSJ de Extremadura de 20 de octubre de 2005, o de Galicia de 27 de marzo de 2007. *Vid*. al respecto Pérez Piaya Moreno, C.: *Procedimiento Sancionador Tributario, especial referencia a su tramitación separada*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 47 y ss. VV. AA.: *Comentarios al nuevo Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 50; Sanz Gandasegui, F.: *La potestad sancionatoria de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, Edersa, Madrid, 1985, págs. 123 y 124. García Gómez de Mercado, F.: *Sanciones administrativas. Garantías, derechos y recursos del presunto responsable*, Comares, Granada, 2006, pág. 46; Garberí Llobregat, J. y Buitrón Ramírez, G.: *El procedimiento administrativo sancionador: comentarios al Título IX de la Ley 30/1992 («De la potestad sancionadora») y al Real Decreto 1398/1993, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos Prácticos y Legislación)*, Tirant lo Blanch, Valencia 2001, pág. 106; Falcón y Tella, R.: «La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4.1 y del artículo 10.2», *QF*, 2004, pág. 8; de este mismo autor «La aplicación retroactiva del límite de 120.000 euros en el delito fiscal y el Auto de la AP de Barcelona de 2 de noviembre de 2004», *QF*, núms. 21-22, 2004, 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)".

LA REVOCACIÓN DE LA UTILIDAD PÚBLICA POR EL EJERCICIO DE EXPLOTACIONES ECONÓMICAS

Análisis de la STS de 1 de abril de 2015, rec. núm. 3231/2012

Isidoro Martín Dégano
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED

1. SUPUESTO DE HECHO

La Asociación de Investigación para la Seguridad de Vidas y Bienes, Centro Nacional de Prevención de Daños y Pérdidas (CEPREVEN), creada en 1975, obtuvo la declaración de utilidad pública por Orden del Ministerio del Interior de 27 de noviembre de 2007. Al cumplir con el resto de requisitos fiscales optó por la aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo aplicándose los beneficios correspondientes durante varios ejercicios. Y es precisamente esta circunstancia la que justifica el comentario que realizamos en esta Revista sobre un tema que corresponde más al Derecho civil.

De acuerdo con su página web esta asociación tiene «por finalidad fomentar, en materia de Prevención, el intercambio de informaciones y experiencias con organismos, entidades y personas físicas, así como contribuir al perfeccionamiento, instrucción y capacitación de todos los actores involucrados en la Prevención y Protección de Riesgos». Y su *visión* «es proteger las vidas y los bienes de la sociedad en general y promover y fomentar la prevención de riesgos que los acechan, así como paliar sus efectos y consecuencias en los aspectos humanos y económicos». Para conseguir estos fines realiza algunas actividades de forma desinteresada (como la participación en Comisiones de trabajo de organismos internacionales y nacionales), pero otras son explotaciones económicas, ya que percibe contraprestaciones (cursos de formación institucional o bajo demanda, publicaciones y la participación en una unión temporal de empresas cuyo objeto social es la asistencia técnica para el cumplimiento de la normativa contra incendios en las obras del Aeropuerto Madrid-Barajas).

El Ministerio del Interior, mediante la Orden de 12 de mayo de 2009, revocó la declaración de utilidad pública inicialmente concedida. Esta revocación se fundamenta en que los fines de CEPREVEN «tienen un difícil encaje en el concepto de "interés general" ya que interviene

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 tráfico jurídico privado prestando servicios onerosos a sus clientes. El Ministerio del Interior se apoya[1] en un informe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 27 de febrero de 2009 en el que se afirma que la citada asociación «desarrolla una actividad empresarial consistente en la prestación de servicios mediante contraprestación económica, de donde se desprende que los servicios prestados por la entidad no van dirigidos a beneficiar directamente a una colectividad genérica de personas, por lo que se incumple el requisito establecido en el artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, relativo a que los fines estatutarios de la entidad tiendan a promover el interés general».

Frente a dicha revocación CEPREVEN interpuso un recurso de reposición que fue rechazado por lo que recurrió ante la Audiencia Nacional que, en Sentencia de 20 de junio de 2012 (NFJ059118), estimó el recurso. Esta sentencia se fundamenta en dos motivos principales. En primer lugar, el Ministerio del Interior no acreditó el incumplimiento del requisito del artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002 que dio lugar a la revocación de la declaración de la utilidad pública que anteriormente había concedido. En segundo lugar, la prestación de servicios con contraprestación económica no es contraria a dicha norma.

Frente a esta sentencia, la Administración General del Estado interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo cuya sentencia desestimatoria –de 1 de abril de 2015 (NFJ059117)– es la que da lugar a este comentario.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Supremo declara que no ha lugar al recurso de casación ratificando prácticamente todos los motivos expuestos por la Audiencia Nacional.

Así, en primer lugar, señala respecto de la cuestión probatoria:

> «la Administración no ha acreditado para revocar lo que anteriormente ha concedido, qué circunstancias o hechos se han visto modificados o alterados en virtud del cual los fines estatutarios de la entidad recurrente han dejado de estar afectos a la promoción del interés general, dado que la actividad de la entidad recurrente no ha variado desde su fundación.

[1] Los artículos 3 y 7 relativos al procedimiento de declaración y revocación de la utilidad pública del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, exigen el preceptivo informe del Ministerio de Hacienda junto con el de los demás ministerios y Administraciones públicas que tengan competencias en relación con los fines estatutarios y actividades de la asociación.
El citado informe de la AEAT consagra una tendencia de esta a excluir a las asociaciones que desarrollan explotaciones económicas de la utilidad pública, véase el comentario de Blázquez Lidoy (2010) sobre uno 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)".

> Así las cosas, los ingresos por prestación de servicios de asistencia técnica y otras actividades como cursos, aunque su coste sea soportado por los usuarios, no puede ser considerado como extraño ni a los fines fundacionales ni al servicio de los intereses generales, siempre que sean estrictamente necesarios para el desarrollo del objeto social de la Asociación. Cuestión que la Administración, en ningún momento ha desvirtuado, porque repetimos, se ha limitado a efectuar una manifestación genérica de que los servicios que presta son de carácter oneroso y no se dirigen a beneficiar a una colectividad genérica de personas, incumpliendo artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, sin ningún apoyo probatorio, como tampoco lo contiene el informe de la Agencia Tributaria, que igualmente se limita a efectuar meras manifestaciones sin aportar datos o estudios de la actividad de la entidad, que den consistencia argumental a lo aseverado».

En relación con la cuestión principal, referente a la posible vulneración del artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, el Tribunal Supremo señala que en dicha norma:

> «En ningún momento se determina que dichas asociaciones no puedan efectuar servicios con contraprestación económica, por lo que la resolución administrativa fundamenta la revocación de la calificación en el incumplimiento de un requisito no tipificado en la normativa que cita. Y por supuesto, el desarrollo de tal actividad de prestación de servicios mediante contraprestación económica, no puede dar lugar por sí solo a la revocación de la declaración de utilidad pública que en su día le fue concedida a la entidad recurrente».

Sentado lo anterior, la sentencia finaliza de modo concluyente:

> «[...] lo decisivo para la calificación de una asociación como de interés general, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala mencionada por la Sentencia recurrida, es que concurran los requisitos establecidos en el artículo 32.1 de la Ley Orgánica de Asociaciones, no si obtiene o no beneficios por algunas de sus actividades (Sentencias de esta Sala de 22 de noviembre de 2011 –NFJ059155–, de 15 de diciembre de 2011 –NFJ059151– y de 30 de enero de 2015 –NFJ059152–).
>
> En definitiva, lo que prima es que su objetivo sea el cumplimiento de las finalidades contempladas en el apartado 1 a) del artículo 32 de la referida Ley y no una finalidad comercial o de lucro. No entraría dentro de las entidades comprendidas en el citado artículo una sociedad mercantil con ánimo de lucro por esta misma circunstancia, aunque su actividad fuese beneficiosa para el interés general (un hospital, por emplear el ejemplo propuesto por el Abogado del Estado) o aunque no repartiera beneficios entre sus propietarios; siendo una sociedad con ánimo de lucro, la reinversión de los beneficios en la propia sociedad incrementaría el valor de la misma y, por tanto, el patrimonio de sus titulares. O, dicho de otro modo, las asociaciones de interés gene-

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

ral no pueden tener una finalidad de lucro, pero ello no obsta a que puedan desarrollar actividades remuneradas en beneficio de su finalidad de interés general».

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia del Tribunal Supremo plantea, en nuestra opinión, dos problemas que deben ser comentados[2]. El primero es si el ejercicio de explotaciones económicas por las asociaciones supone la pérdida de la declaración de utilidad pública. El segundo es de naturaleza probatoria: ¿quién debe probar los requisitos para obtener, o en su caso revocar, la citada declaración? Ya adelantamos que coincidimos con las dos soluciones que ofrece la sentencia si bien no estamos plenamente conformes con los argumentos utilizados para responder a la primera cuestión.

Comenzaremos en orden inverso por ser la cuestión más sencilla. Es evidente que corresponde a la asociación solicitante probar que cumple los requisitos exigidos por el artículo 32.1 de la Ley Orgánica 1/2002 para obtener la declaración de utilidad pública[3]. Pero, una vez que

---

2 Como señala Blázquez Lidoy (2010, pág. 49) la revocación de la utilidad pública puede plantear más problemas que los enunciados, si bien no son contemplados por las sentencias del Tribunal Supremo. Si dicha revocación no tiene efectos suspensivos estas asociaciones dejarían de aplicarse los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 y ser beneficiarias de los incentivos al mecenazgo. El problema se plantea si en fase de recurso los tribunales estiman sus demandas y consideran que deben conservar la citada declaración. Desde el punto de vista tributario estamos ante una situación compleja pues no ha existido un acto de la AEAT de revocación de tales beneficios fiscales que sea susceptible de recurso. La cuestión es cómo puede resarcirse la asociación por los daños causados durante el periodo en que no pudo disfrutar de los beneficios fiscales.

3 Esta norma dispone:

«1. A iniciativa de las correspondientes asociaciones, podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general, en los términos definidos por el artículo 31.3 de esta Ley, y sean de carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de víctimas del terrorismo, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de promoción y protección de la familia, de protección de la infancia, de fomento de la igualdad de oportunidades y de la tolerancia, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, de defensa de consumidores y usuarios, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza.

b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.

c) Que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, y en los términos y condiciones que se determinen en los Estatutos, los mismos podrán recibir una retribución adecuada por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 ha obtenido, si la Administración decide revocarla sobre ella recaerá esa labor y debe hacerlo de forma motivada y concluyente. Sin embargo, sostiene –según recoge la sentencia– el Abogado del Estado: «que el cambio de criterio de la Administración en torno la calificación de la entidad como de interés público puede deberse a una consideración más cuidadosa de los fondos públicos y que, en todo caso, sería la entidad la que tendría que acreditar que su participación en una UTE para la realización de una obra pública no perjudica las razones que llevaron a su calificación de interés público». Y, también, añade el citado letrado: «que no es justificado que se exija a la Administración la razón del cambio de criterio sobre una entidad declarada de interés general, que podría deberse a que se hubiera incurrido previamente en un error, o que la conducta de la afectada hubiera puesto de manifiesto que su finalidad era totalmente lucrativa». El Tribunal Supremo sale al paso de tales afirmaciones de forma irrebatible afirmando al respecto:

> «En primer lugar, sostiene el Abogado del Estado que la Administración no tendría necesidad de justificar las razones que explican la revocación de una previa calificación de una entidad como de interés general. Sin embargo, justo lo contrario es lo conforme a derecho, ya que dicha justificación resulta obligada ya solo a partir de la obligación de motivación de los actos administrativos exigida por el artículo 54 de la Ley de procedimiento administrativo (Ley 30/1992, de 26 de noviembre). En efecto, si en un determinado momento la Administración entiende que debe revocar la susodicha calificación, está obligada a motivar las razones que justifican dicha actuación, tanto más, como subraya la Sentencia de instancia, cuanto que se trata de una revocación de una previa decisión administrativa que, hasta ese momento, contaba precisamente con una presunción de legalidad. Así pues y justamente en contra de lo que sostiene el representante de la Administración, tanto si la Administración considera que anteriormente cometió un error, o que la actividad de la entidad ha cambiado o que su conducta ha evidenciado que su actividad era de carácter lucrativo, la Administración debe decir cuál es la razón o razones que justifican la revocación y, como es evidente, aportar al expediente de revocación los datos fácticos que avalan dicha causa de revocación. No es por tanto que la Sala de instancia haya añadido un requisito más, sino que lo sorprendente es que el Abogado del Estado afirme como algo insólito, que "el Tribunal de instancia pretende que además se explique cuál es la razón en virtud de la cual se ha cambiado de criterio". Con toda lógica, esa es precisamente la pretensión de la Sala de instancia, así como la de esta Sala de casación».

La cuestión central que se plantea en este asunto es si el ejercicio de explotaciones económicas está vetado a las asociaciones sin ánimo de lucro declaradas de utilidad pública. O en términos más generales, para incluir también a las fundaciones, si puede admitirse que una entidad

---

d) Que cuenten con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios.

e) Que se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud».

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

cuyo objeto principal o exclusivo es la prestación de servicios con contraprestación económica en el tráfico privado tenga por objeto una actividad de promoción de interés general.

Para la Audiencia Nacional la respuesta es clara pues, refiriéndose al requisito del artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, afirma: «En ningún momento se determina que dichas asociaciones no puedan efectuar servicios con contraprestación económica, por lo que la resolución administrativa fundamenta la revocación de la calificación en el incumplimiento de un requisito no tipificado en la normativa que cita[4]».

En efecto, el artículo 13.2 de la Ley Orgánica 1/2002 permite implícitamente el ejercicio de explotaciones económicas con una sola limitación derivada de la consideración de asociaciones sin ánimo de lucro: «Los beneficios obtenidos por las asociaciones, derivados del ejercicio de actividades económicas, incluidas las prestaciones de servicios, deberán destinarse, exclusivamente, al cumplimiento de sus fines, sin que quepa en ningún caso su reparto entre los asociados ni entre sus cónyuges o personas que convivan con aquellos con análoga relación de afectividad, ni entre sus parientes, ni su cesión gratuita a personas físicas o jurídicas con interés lucrativo[5]». Por su parte, el artículo 32 no establece especificación alguna al respecto para las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Es evidente que si dicha norma no contiene tal prohibición, el mero ejercicio de estas explotaciones no puede impedir el acceso o dar lugar a la revocación de la utilidad pública. De aceptarse la interpretación administrativa dejarían de tener sentido normas como el artículo 7 de la Ley 49/2002 en el que se reconoce la exención de las explotaciones económicas que constituyen el objeto social o la finalidad específica de las asociaciones de utilidad pública o de las fundaciones. O como el artículo 3.3 de esa misma ley que exige como requisito para acceder a los beneficios fiscales que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

El problema, en nuestra opinión, debería centrarse en cuándo esa explotación económica contribuye al interés general aun cuando, evidentemente, esté prohibido el reparto de las ganancias. La sentencia comentada no es muy explícita al respecto limitándose a subrayar que lo decisivo para la calificación de una asociación como de interés general «es que concurran los requisitos establecidos en el artículo 32.1 de la Ley Orgánica 1/2002, no si obtiene o no beneficios por algu-

---

4 En contra de este planteamiento y aceptando la revocación de la declaración de utilidad pública por realizar explotaciones económicas las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2008 [rec. núm. 66/2007 (NFJ059148)] y de 1 de febrero de 2012 [rec. núm. 1510/2009 (NFJ059149)].

5 Esta norma es de directa aplicación en todo el Estado, conforme establece el número 2 de la disposición final primera de la ley orgánica.

La posibilidad de que las asociaciones, no solo las de utilidad pública, desarrollen actividades económicas nunca ha estado prohibida desde la promulgación de la primera Ley de Asociaciones de 1887 hasta nuestros días. Lo que se prohibió siempre fue el reparto de las ganancias entre los asociados (lucro objetivo) pero se permitió las actividades económicas con ganancias (lucro objetivo) siempre que se destinaran o reinvirtieran en los fines asociativos. Sobre esta problemática y la evolución legislativa véase De Salas Murillo (1998, págs. 110-241).

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

nas de sus actividades. En definitiva, lo que prima es que su objetivo sea el cumplimiento de las finalidades contempladas en el apartado 1 a) del artículo 32 de la referida Ley y no una finalidad comercial o de lucro [...] O, dicho de otro modo, las asociaciones de interés general no pueden tener una finalidad de lucro, pero ello no obsta a que puedan desarrollar actividades remuneradas en beneficio de su finalidad de interés general».

Esta sentencia se remite a otras anteriores del Tribunal Supremo [de 22 de noviembre de 2011 (rec. núm. 4031/2008 –NFJ059155–) y de 15 de diciembre de 2011 (rec. núm. 4216/2009 –NFJ059151–)] en las que se concluye[6]:

> «no cabe entender que la prestación onerosa de un servicio conduzca necesariamente a conceptuar que la asociación que lo presta carezca de interés general, por cuanto que para ello habrá que tener en cuenta las actividades que realiza para el cumplimiento de su objeto social, si estas redundan en beneficio de la colectividad, y del destino al que se aplican los ingresos que la entidad pudiera obtener».

Según entendemos esta jurisprudencia permite el ejercicio de explotaciones económicas mientras se cumplan tres requisitos: que se realicen para la consecución de uno de los fines enumerados en el artículo 32, que los destinatarios no solo sean los socios (como comentaremos a continuación) y que los beneficios se reinviertan en el fin social y no se distribuyan entre los socios. En consecuencia, el Tribunal Supremo se limita a realizar una mera interpretación literal de la norma. En nuestra opinión, deberían haberse afrontado otras cuestiones al margen de la calificación de los fines o el no reparto de beneficios que son aspectos consustanciales a la esencia de las asociaciones sin ánimo de lucro. En primer lugar, comprobar si el ejercicio de la explotación económica, de forma mercantil, es la única actividad que realiza la asociación. Esa exclusividad desnaturalizaría la esencia de esta persona jurídica no lucrativa pues el ejercicio de explotaciones económicas de ese tipo no puede constituir por sí el fin asociativo dando lugar, por tanto, a un fraude de ley (Beluche Rincón, pág. 395). También podría haberse analizado cuál es la relación de la explotación económica con el resto de actividades no económicas desarrolladas (si es la principal o está subordinada, si se ejerce de forma ocasional o es poco significativa en comparación, si la explotación está relacionada o no con los fines...). El Tribunal Supremo tampoco entra en consideraciones teleológicas sobre cómo deberían desarrollarse esas explotaciones económicas por unas asociaciones a las que se les reconocen importantes beneficios fiscales: cuál debería ser el precio que se cobre y los criterios para fijarlo entre los distintos destinatarios de la actividad institucional (capacidad económica); si dicho precio es el de mercado o es inferior; el tipo de trabajadores empleados; política de becas; actividades gratuitas realizadas (coloquios, jornadas, cursos y seminarios, informes...); celebración de conciertos o convenios con la Administración para sufragar los gastos... Todos ellos son criterios

[6] Con posterioridad a la sentencia que estamos comentando el Tribunal Supremo sigue confirmando su jurisprudencia en los mismos términos en las Sentencias de 30 de enero de 2015 [rec. casación 2745/2012 (NFJ059152)], de 14 de mayo de 2015 [rec. casación 3673/2012 (NCJ059892)], de 30 de junio de 2015 (rec. casación 4151/2012) o de 13 de julio de 2015 (rec. casación 3175/2012).

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

diferenciales para justificar el reconocimiento de beneficios fiscales. Por las limitaciones de espacio lo dejamos simplemente apuntado remitiéndonos a nuestros trabajos anteriores sobre el tema[7].

Por último, el informe de la AEAT por el que se rechaza la declaración de utilidad pública utiliza un argumento que no fue rebatido por el Tribunal Supremo y que, pensamos, debe ser comentado. En él se afirma que del ejercicio de explotaciones económicas «se desprende que, los servicios prestados por la entidad no van dirigidos a beneficiar directamente *a una colectividad genérica de personas*» (la cursiva es nuestra). Realmente este requisito, como tal, no se encuentra entre los recogidos en el artículo 32.1 de la Ley Orgánica 1/2002 sino en el artículo 3.2 de la Ley 50/2002, de 23 de diciembre, de Fundaciones (al definir los beneficiarios de las actividades de la fundación), y en el artículo 58.2 de la antigua Ley 30/1994, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (al definir las explotaciones económicas que coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad). En nuestra opinión, la AEAT parece entender que el ejercicio de estas explotaciones solo puede beneficiar a quienes pagan por ellas lo cual sería contrario a «que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general» como exige el artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002. En nuestra opinión, este requisito debe ser interpretado conjuntamente con el establecido en la letra siguiente: «b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines». Pues bien, ninguno de los dos excluye el ejercicio de las explotaciones económicas. Como señalan González Pérez y Fernández Farreres (2002, pág. 386) la nota característica del interés general en las asociaciones debe entenderse en el sentido de que son asociaciones abiertas, a las que puede tener acceso cualquier beneficiario y no solo sus asociados. En efecto, como destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2003 [rec. núm. 11062/1998 (NFJ059153)]: «El examen de las citadas normas reguladoras de los Estatutos de la Asociación permite en definitiva, concluir que la misma está restringida a beneficiar a sus asociados y no abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines por lo que, en definitiva, los fines de la misma tampoco tienden, con el carácter de generalidad que exige la Ley, a la promoción del interés general puesto que late en los preceptos citados la idea, confirmada expresamente en el artículo 20 de los Estatutos, de que los fines de la Asociación están dirigidos esencialmente a contribuir al logro de los objetivos de sus miembros». Y, en sentido contrario, admitiendo el cumplimiento de los requisitos, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2011 [rec. núm. 2903/2008 (NFJ059154)]: «hemos de compartir el criterio de la sentencia de instancia en cuanto afirma que la CTAEX ha venido desarrollando una labor formativa, mediante cursos y jornadas, encuentros en materia de innovaciones tecnológicas, proyectos de investigación, entre otras actividades, que poseen una innegable proyección general y pública, que pone de manifiesto que dicha entidad no despliega una actividad subordinada o limitada únicamente a los intereses de sus asociados, sino que atiende a intereses generales, prestando unos servicios de investigación, formación e innovación

[7] Martín Dégano (1999, *passim*), Martín Dégano (2002, *passim*), Blázquez Lidoy y Martín Dégano (2012, pág. 321). Véanse también los de Caamaño Rial (2005, pág. 106) y Mercader Uguina (2010, pág. 117).

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

tecnológica que favorece y beneficia el sector agroalimentario de Extremadura. Así lo avala el reconocimiento a la Asociación por el Ministerio de Educación de la condición de Centro de Innovación y Tecnología (CIT), prevista en el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, así como Oficina de Transferencia de resultados de investigación (OTRI)».

En la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de septiembre de 2009 [rec. núm. 277/2008 (NFJ059150)], confirmada por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 13 de marzo de 2012 [rec. núm. 5885/2009 (NCJ056972)], se aclara más el cumplimiento de estos dos requisitos señalándose que «la exclusión del citado artículo 32 de la Ley Orgánica afecta a las Asociaciones cuya actividad está restringida "exclusivamente" a beneficiar a sus asociados. Sin que, por consiguiente, sea admisible equiparar "exclusivamente" con "fundamentalmente", "principalmente" u otras palabras que, en el sentir de la Real Academia Española de la Lengua, no supongan "descartar, rechazar o negar la posibilidad" –2.ª acepción de "excluir"– de participar en las actividades propuestas por la actora. Una cosa es que las actividades sirvan para apoyar solo a los afiliados, otra que valgan a un grupo específico de profesionales de la salud y otra distinta que de ellas no pueda aprovecharse ninguna otra persona, física o jurídica».

En definitiva, las actividades de las asociaciones de utilidad pública –ya se perciba contraprestación o no– deberían ir dirigidas al público en general además de a sus asociados.

Bibliografía

Blázquez Lidoy, A. [2010]: «Asociaciones que realizan explotaciones económicas: ¿pueden ser de utilidad pública y gozar de beneficios fiscales?», *RCyT.* CEF, núm. 340.

Blázquez Lidoy, A. y Martín Dégano, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, CEF, Madrid.

Beluche Rincón, I. [2006]: «Asociación y actividad económica», *Derecho de Sociedades*, núm. 26.

Caamaño Rial, M. J. [2005]: «Los sujetos del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro», *Memoria para optar al Diploma de Estudios Avanzados*, (inédito).

De Salas Murillo, S. [1998]: *Los elementos configuradores del concepto de asociación en el Derecho español*, Tesis doctoral, Universidad de Zaragoza, *http://zaguan.unizar.es/record/1889*

González Pérez, J. y Fernández Farreres, G. [2002]: *Derecho de asociación*, Civitas, Madrid.

Martín Dégano, I. [1999]: «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y el alcance de la exención de sus explotaciones económicas», *Revista de Información Fiscal*, núm. 35.

– [2002]: «La competencia desleal en la exención del IAE de la Ley de Fundaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 3.

Mercader Uguina, J. R. y otros [2010]: *Fundaciones laborales. Herramienta para canalizar la responsabilidad social empresarial*, Tirant lo Blanch, monografías 686, Valencia.

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

HIPOTECAS UNILATERALES FORMALIZADAS EN GARANTÍA DE DEUDAS TRIBUTARIAS APLAZADAS: LA ADMINISTRACIÓN ACREEDORA COMO SUJETO PASIVO DE «AJD»

Análisis de la STS de 16 de julio de 2015, rec. núm. 1543/2014

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

1. SUPUESTO DE HECHO

Recientemente el Tribunal Supremo (TS), en Sentencia de 16 de julio de 2015 (NFJ059144), ha abordado de nuevo un controvertido tema sobre el cual, en los últimos años, hemos podido leer pronunciamientos contradictorios tanto en el ámbito jurisprudencial como por parte de la Administración. Nos referimos a la determinación de quién ostenta la condición de sujeto pasivo, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) –modalidad de «Actos Jurídicos Documentados»–, en los casos en los que una empresa constituye una hipoteca unilateral a favor de la Administración como garantía del aplazamiento de su deuda tributaria, extremo que ha sido resuelto en unos casos situando al empresario como sujeto pasivo contribuyente, mientras que en otros se estima que es la Administración la que ostenta tal condición.

Tal y como recuerda la citada sentencia, cuando se realiza una de esas operaciones, si el deudor hipotecario es empresario o profesional en ejercicio de sus actividades, la constitución de hipoteca unilateral resulta ser una operación sujeta –pero exenta– de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), sujeción que determina la imposibilidad de aplicar la modalidad de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» a la operación. Sin embargo, la primera copia de la escritura de constitución de la hipoteca unilateral sí estará sujeta a la cuota variable de la modalidad de «AJD» (art. 31.2 RDLeg. 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), siendo precisamente en ese escenario donde se plantean los problemas para concretar quién es el sujeto pasivo del impuesto.

Para centrar la polémica en torno a esta cuestión, ha de partirse del tenor literal del artículo 29 del TRLITP y AJD, en cuanto dispone que «será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, *en su defecto*, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan». Conforme a lo dispuesto por este precepto, se establece una suerte de regla general en virtud de la cual el sujeto pasivo será «el adquirente del bien o derecho», condición que en el caso de constituirse una hipoteca ordinaria recaería sobre el acreedor hipotecario, en cuanto titular del derecho real de hipoteca. Sin embargo, cuando la hipoteca se constituye unilateralmente, la misma se lleva a cabo por el deudor hipotecante sin que, en el momento de su formalización,

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

conste la aceptación expresa del acreedor hipotecario, extremo que impide considerar a este último como adquirente del derecho real de hipoteca en ese momento. Esa ha sido la razón por la que, en muchas ocasiones, y en el marco de las operaciones que nos ocupan, se haya entendido que debía aplicarse la regla subsidiaria prevista en el citado artículo 29, en virtud de la cual ha de estimarse que la condición de sujeto pasivo recae sobre la persona que «insta» el documento, esto es, el deudor hipotecario y no, por tanto, sobre la Administración.

Esta ha sido la posición mantenida tanto por diferentes Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) como por la Dirección General de Tributos (DGT) que, en varias resoluciones dictadas sobre el tema a las que aludiremos más adelante, ha señalado al deudor hipotecario como sujeto pasivo de la modalidad de AJD, documentos notariales, cuota variable.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Pues bien, el TS ha resuelto ahora un recurso de casación para la unificación de doctrina situando a la Administración tributaria como sujeto pasivo de la modalidad de «AJD» en aquellos casos en los que una empresa o empresario constituye una hipoteca unilateral como garantía de las deudas tributarias cuyo aplazamiento de pago ha sido concedido.

Para llegar a tal conclusión el Tribunal, recogiendo los argumentos esgrimidos por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 3 de diciembre de 2013 (NFJ052987), analiza en primer lugar el citado artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993 junto con lo dispuesto por el artículo 141 de la Ley Hipotecaria. De acuerdo con este último, «En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral, del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución de la misma. Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó».

El análisis de este precepto lleva al Tribunal a considerar que, pese a que en un principio la constitución de la hipoteca unilateral se lleva a cabo por decisión y consentimiento exclusivo del deudor hipotecante, no es menos cierto que el cumplimiento de la *conditio iuris* que supone la aceptación del acreedor hipotecario, tiene efectos retroactivos.

A mayor abundamiento, el TS repara también en la aceptación implícita que respecto de la constitución de la hipoteca en el supuesto analizado se deriva del propio procedimiento establecido para solicitar y obtener un aplazamiento y/o fraccionamiento de pago. Esto es, la resolución favorable al aplazamiento de la deuda tributaria y el requerimiento posterior al deudor para que formalice la garantía inicialmente propuesta suponen una aceptación implícita de esta última, que se hará explícita una vez conste la nota marginal en el Registro, acto este que el Tribunal considera debido en virtud de la doctrina de los actos propios.

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

Así las cosas, el Tribunal entiende que en las operaciones de constitución de una hipoteca unilateral por parte de un empresario como garantía de pago de deudas tributarias aplazadas se dan una serie de circunstancias, a saber, «resolución favorable de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, implícita aceptación de la constitución de la hipoteca, carácter retroactivo que debe darse a la constancia expresa de la misma en el Registro de la Propiedad», que permiten entender que la Administración es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, ya que en ella concurre la condición de «adquirente del bien o derecho» a que se refiere el artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993. No obstante lo anterior, cabe reparar en la exención de carácter subjetivo recogida en el artículo 45.I A) de la citada norma respecto, entre otros, del Estado y Administraciones públicas en relación con las diferentes operaciones susceptibles de ser gravadas por el ITP y AJD.

Así pues, aunque en la Administración tributaria concurre la condición de sujeto pasivo del impuesto, la misma estará exenta del pago del mismo.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Tal y como señalábamos al comienzo de este comentario, el tema abordado por el TS en esta sentencia ha sido objeto de un buen número de pronunciamientos contradictorios, que no han hecho sino generar una incertidumbre en muchos casos aprovechada por la Administración para exigir el pago de un tributo a sujetos a los que no corresponde afrontarlo y cuya única opción, ante tales requerimientos, ha sido la de acudir a los tribunales.

Pues bien, muchos de ellos terminaron por avalar la postura de la Administración exigiendo el pago del tributo al empresario, tal y como se desprende de las sentencias de contraste aportadas por la recurrente en casación para la unificación de doctrina, recurso desestimado por el TS en la sentencia que nos ocupa[1]. Sin embargo, también existen manifestaciones contrarias por parte de los TSJ, estimando que en las operaciones controvertidas la condición de sujeto pasivo del ITP y AJD, en la modalidad de «AJD» debe recaer sobre la Administración, acreedora hipotecaria y titular del derecho real de hipoteca[2].

En el ámbito administrativo, la DGT ha mantenido una posición errática respecto de la cuestión analizada. Así, es posible leer en resoluciones de 2007 la siguiente conclusión: «El sujeto pasivo del impuesto es la Administración tributaria como titular de la garantía hipotecaria cons-

---

1 *Vid.*, entre otras, STSJ de Castilla-La Mancha de 23 de junio de 2001 [rec. núm. 1117/1998 (NFJ024717)]; STSJ de Murcia de 29 de enero de 2002 [rec. núm. 1877/1998 (NFJ011744)]; STSJ de la Comunidad Valenciana de 31 de enero de 2013 [rec. núm. 924/2010 (NFJ059147)]; o la STSJ de Asturias de 22 de abril de 2013 [rec. núm. 1321/2011 (NFJ059146)].

2 En este sentido, STSJ de Andalucía de 27 de febrero de 2011 [rec. núm. 1542/2005 (NFJ047612)] o la STSJ de Madrid de 4 de julio de 2011 [rec. núm. 577/2009 (NFJ045207)].

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

tituida a su favor, quien sin embargo quedará exenta del pago del impuesto en virtud de la exención subjetiva establecida en el artículo 45.I A) del texto refundido»[3].

Posteriormente el aludido centro directivo abandonó tal postura en la Consulta V2304/2010, de 16 de octubre de 2010 (NFC039519), estableciendo que, en el caso de que un sujeto pasivo del IVA constituya una hipoteca unilateral a favor de la Administración, dicho sujeto será contribuyente a efectos de AJD. Avanzando un poco más en la posición de la Administración ha de citarse la Consulta V0773/2012 (NFC044228), en la que la DGT abandonaba el criterio sostenido en la consulta de 2010 para retomar su posición anterior, volviendo a situar a la Administración como sujeto pasivo exento del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en las operaciones analizadas. Sin embargo, sorprendentemente, poco después de publicarse dicha consulta, la misma desapareció de la página de la DGT, y su búsqueda remite ahora a la Consulta V1209/2012, de 1 de junio de 2012 (NFC044738) que, en los mismos términos que la Consulta V1351/2012, de 21 de junio de 2012 (NFC044771), retomó otra vez la postura mantenida en 2010.

Así pues, la última posición adoptada por la DGT es favorable a las pretensiones de la Administración, sosteniendo que será sujeto pasivo de AJD la empresa que haya constituido la hipoteca unilateral para garantizar el pago aplazado de una deuda tributaria.

Para defender esta idea el centro directivo ha venido considerando que en las hipotecas unilaterales deben diferenciarse dos momentos, siendo el primero de ellos el determinante para identificar al sujeto pasivo del impuesto. Así, en primer lugar, la DGT ha focalizado la atención sobre el momento de la constitución de la operación que, al realizarse sin consentimiento del acreedor, impide considerar a este último como «adquirente del bien o derecho», extremo que le conduce a afirmar que la operación debe gravarse en la persona del deudor hipotecario, como sujeto que insta o solicita el documento notarial, aplicando así la regla subsidiaria establecida en el artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993. El hecho de que posteriormente, en un segundo momento, se produzca la aceptación de la hipoteca por el acreedor, se considera una circunstancia accesoria o complementaria de la primera carente de contenido económico por sí misma y, por tanto, no susceptible de ser gravada por la modalidad de «AJD».

A nuestro juicio, la DGT, así como las sentencias de los TSJ que han seguido el mismo criterio, ignoran la trascendencia que en el conjunto de la operación tiene el consentimiento prestado por el acreedor hipotecario, que no cumple sino una función similar a la que desempeñan las condiciones suspensivas de los contratos en los que sus efectos jurídicos se subordinan al cumplimiento de las mismas. Tal y como se desprende de la Ley Hipotecaria, el consentimiento prestado por el acreedor, en nuestro caso la Administración, tiene efectos retroactivos en el caso de prestarse en el plazo allí estipulado, por lo que resulta determinante conocer si la aceptación de dicha hipoteca, en principio constituida unilateralmente, ha sido prestada. En el caso de ser así, y siguiendo los dictados del artículo 2.2 del TRLITP y AJD, el impuesto no habrá de liquidarse hasta que se cumpla la condición

[3] *Vid*. Consultas DGT, V1544/2007, de 11 de julio de 2007 (NFC033522) o la V1882/2007, de 12 de septiembre de 2007 (NFC027636).

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

suspensiva, esto es, en nuestro caso, hasta que se preste la aludida conformidad. En ese sentido el TSJ de Valencia, en Sentencia de 31 de enero de 2013 [rec. núm. 924/2010 (NFJ059147)], aun sosteniendo una posición contraria a la del TS en el fallo que comentamos en cuanto a la determinación del sujeto pasivo en las operaciones que nos ocupan, apuntó, sin embargo, que la constitución de hipoteca unilateral no produce efectos jurídicos hasta que se acepta, por lo que, conforme al artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, no se liquidará el impuesto hasta que no se produzca dicha aceptación.

De acuerdo con lo anterior, resulta determinante en este caso saber si dicha condición se ha cumplido o no por parte de la Administración, extremo en el que el TS ha centrado, con acierto, sus argumentos. De ese modo, y partiendo de los efectos retroactivos que según la Ley Hipotecaria habrá de atribuirse al consentimiento prestado por la Administración, consideramos, con el Tribunal, que en aquellos casos en los que la hipoteca unilateral se haya constituido para dar cumplimiento a la garantía ofrecida en la solicitud de aplazamiento de pago resuelta por la Administración de forma positiva, ninguna duda cabe de la existencia de consentimiento por parte del ente público, afirmación incuestionable si se atiende al procedimiento establecido para solicitar y formalizar un aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.

En ese sentido, coincidimos plenamente con los argumentos esgrimidos por el TEAC en su Resolución de 3 de diciembre de 2013 (NFJ052987), a la que expresamente alude la STS que comentamos, en cuanto señala que en supuestos de aplazamientos de deudas de derecho público, «los interesados vienen obligados a ofrecer la constitución de garantías, cuya suficiencia e idoneidad han de ser evaluadas por el órgano de aplicación de los tributos en orden a conceder el aplazamiento o la suspensión, pudiendo rechazarlas y exigir su cambio o su complementación con otras para esa concesión. Estando obligado el peticionario a aportar con posterioridad las garantías ofrecidas. De manera que estamos ante una actuación que si bien es voluntaria, ya que puede no cumplimentarse la garantía y renunciar así a aplazar/fraccionar/suspender el pago de la deuda, se trata de una voluntariedad relativa, puesto que en el fondo se está dando cumplimiento a las instrucciones recibidas del órgano administrativo. Entendiendo este Tribunal Central que si la constitución de la garantía se acomoda en todo a esas instrucciones, ha de entenderse tácitamente aceptada, sin que la Administración pueda rehusarla posteriormente en virtud de la doctrina de los actos propios, dadas las legítimas expectativas creadas en el deudor acerca de la validez y eficacia del acto de constitución». De acuerdo con lo anterior, el TEAC concluye que cuando en cumplimiento de la condición impuesta en el acuerdo de concesión de un aplazamiento de pago se constituye una hipoteca unilateral a favor de la Administración, en los mismos términos exigidos en el acuerdo, no puede ya hablarse de «adquirente indeterminado», contradiciendo así la opinión de la DGT que, precisamente, se ha venido amparando en esa supuesta falta de determinación del adquirente del derecho de hipoteca para aplicar la regla subsidiaria prevista en el artículo 29 del TRLITP y AJD y atribuir así la condición de sujeto pasivo del impuesto a la entidad constituyente de la hipoteca como sujeto que «insta» el documento.

En definitiva, no existiendo tal «indeterminación» en cuanto al adquirente del derecho real de hipoteca, que no es otro que la Administración acreedora desde el momento en el que el deudor formaliza la garantía en los términos fijados en la resolución de concesión del aplazamiento que aquella ha dictado, no cabe más que aplaudir la decisión del TS plasmada en la sentencia comentada que, en algunos casos, podrá servir para abrir la vía para reclamar la devolución de ingresos indebidos.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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

¿ES RELEVANTE LA REPUTACIÓN DEL CONSEJERO DELEGADO? UN ANÁLISIS DE SU INFLUENCIA EN LOS RESULTADOS EMPRESARIALES PARA EL CONTEXTO ESPAÑOL

Esther de Quevedo Puente

Profesora Titular de la Universidad de Burgos

Juan Bautista Delgado García

Profesor Contratado Doctor de la Universidad de Burgos

Virginia Blanco Mazagatos

Profesora Contratada Doctora de la Universidad de Burgos

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio *Estudios Financieros* 2015** en la modalidad de **Contabilidad y Administración de Empresas**.

El Jurado ha estado compuesto por: doña Ana María Martínez Pina, don Hilario Albarracín Santa Cruz, don Manuel Gago Areces, doña Susana Gago Rodríguez y don Manuel Villasalero Díaz.

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

Extracto

En la literatura no hay consenso sobre la influencia de la reputación del Consejero Delegado en el resultado de las empresas. Nuestra investigación avanza en este debate, y analiza dicha influencia en la reputación y la rentabilidad de la empresa, así como el posible efecto mediador de la reputación corporativa en la relación entre la reputación del Consejero Delegado y la rentabilidad. Para contrastar nuestras hipótesis analizamos una muestra de 83 empresas españolas para el periodo 2000-2012. Para controlar la posible endogeneidad, empleamos un análisis de datos de panel dinámico con el Método Generalizado de Momentos (GMM). Nuestros resultados muestran que la reputación del Consejero Delegado está positivamente relacionada con la reputación corporativa tanto en periodos de crecimiento económico como de crisis. Los resultados también evidencian que la reputación del Consejero Delegado afecta positivamente a la rentabilidad, pero únicamente en el periodo de crisis económica. Finalmente, encontramos que la relación entre la reputación del Consejero Delegado y la rentabilidad no está mediada por la reputación corporativa. Nuestra investigación contribuye a explicar los resultados contradictorios de la literatura previa, y también tiene implicaciones en la selección y el control de los Consejeros Delegados.

Palabras claves: reputación del CEO, reputación corporativa, rendimiento empresarial, datos panel y GMM.

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

"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)".

CEO'S REPUTATION IS RELEVANT? AN ANALYSIS OF THEIR INFLUENCE ON BUSINESS RESULTS FOR THE SPANISH CONTEXT

Esther de Quevedo Puente

Juan Bautista Delgado García

Virginia Blanco Mazagatos

Abstract

Previous literature has not still reached to a consensus on the influence of CEO's reputation on firm performance. Our research advances in this debate/discussion, and analyzes that influence on corporate reputation and firm performance. Moreover, we analyze the possible mediating effect of corporate reputation in the relationship of the CEO's reputation and firm performance. To test our hypothesis, we analyze a sample of 83 Spanish companies for the period 2000-2012. We use an analysis of dynamic panel data with the Generalized Method of Moments (GMM) to control the potential endogeneity. Our results show that CEO's reputation is positively related to the corporate reputation in periods of economic growth as crisis one. The results also show that CEO's reputation positively affects firm performance, but only in the period of economic crisis. Finally, we found that the relationship between CEO reputation and firm performance is not mediated by the corporate reputation. Our researchs help to explain the conflicting results of previous literature, and it has also implications for the selection and control of the Chief Executives.

Keywords: CEO's reputation, corporate reputation, business performance, panel data and GMM.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 influencia de la reputación del Consejero Delegado en los resultados empresariales
3. La influencia de la reputación del Consejero Delegado en la reputación corporativa
4. El efecto mediador de la reputación corporativa en la relación entre la reputación del Consejero Delegado y el resultado de la empresa
5. Metodología
   5.1. Variable independiente
   5.2. Variables dependientes
6. Resultados
7. Resumen y 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

La investigación académica ha mostrado un creciente interés por comprender cuándo, dónde y cómo los altos ejecutivos y, de forma particular, el Consejero Delegado (*Chief Executive Officer* –CEO–)[1], influyen en los resultados empresariales (Hambrick y Mason, 1984; Finkelstein y Hambrick, 1996). Los estudios empíricos han evidenciado efectos significativos de ciertas características observables, como la edad o la formación del Consejero Delegado, en la estrategia y el resultado de las empresas (Finkelstein y Hambrick, 1996). Por otra parte, la investigación empírica también ha relacionado determinados rasgos de personalidad de los directivos, como la aversión al riesgo, el alcance de control, la flexibilidad, el narcisismo o la necesidad de logro, con la estrategia y resultados de las empresas (Finkelstein y Hambrick, 1996).

Entre académicos y profesionales, especialmente consultores, también se ha argumentado que la reputación del Consejero Delegado afecta al resultado y a la reputación de la empresa (Cravens, Goad Oliver y Ramamoorti, 2003; Gaines-Ross, 2000 y 2003; Graffin, Pfarrer y Hill, 2012; Ranft, Zinko, Ferris, y Buckley, 2006; Treadway, Adams, Ranft y Ferris, 2009; Weber Shandwick, 2011). Sin embargo, la literatura previa sobre la influencia de la reputación del Consejero Delegado en los resultados empresariales ha mostrado resultados contradictorios (Graffin et ál., 2012). En concreto, se ha encontrado evidencia de efectos positivos (Jian y Lee, 2011; Koh, 2011), negativos (Malmendier y Tate, 2009; Lee, 2006) e, incluso, no significativos (Li y Maksmovic, 2010; Wade, Porac, Pollock y Graffin, 2006). La reputación del Consejero Delegado, al igual que otras características observables de los ejecutivos, es una señal que los distintos participantes utilizan para anticipar el potencial de la empresa que gestiona (Certo, Daily y Dalton, 2001). En este sentido, la reputación del Consejero Delegado también puede afectar a la reputación de la compañía. Esta función de la reputación del Consejero Delegado como señal es independiente del efecto directo de las decisiones estratégicas que toma el Consejero Delegado y que también afectan al resultado de la empresa. Este doble efecto de la reputación del Consejero Delegado nos lleva a plantearnos dos preguntas interesantes; si ambos efectos son relevantes y si existen interrelaciones entre ambos efectos.

[1] La literatura anglosajona utiliza el término *Chief Executive Officer* (CEO) para referirse al principal ejecutivo de una empresa. En el caso español, este cargo se puede asimilar al de Consejero Delegado, Director General o Presidente Ejecutivo, dependiendo de la empresa. Por razones de simplicidad, a lo largo de este trabajo hemos empleado el primer término, aunque con él pretendemos hacer referencia al principal ejecutivo de la compañía.

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

Aunque nos centramos en el análisis de la influencia de la reputación del Consejero Delegado en la reputación corporativa y en el rendimiento de la empresa, la literatura ha puesto de manifiesto que el rendimiento y la reputación de la empresa también pueden influir en la reputación del Consejero Delegado (Hayward y Hambrick, 1997; Hayward, Rindova y Pollock, 2004; Johnson, Young y Welker, 1993; Norburn, 1989; Wiesenfeld, Wurthmann y Hambrick, 2008). Esto sugiere que la relación entre la reputación del Consejero Delegado y la reputación y el rendimiento de la empresa puede ser endógena (Wade et ál., 2006), por lo que nuestra investigación emplea una metodología que permite controlar esta endogeneidad.

Las contribuciones más relevantes de nuestro trabajo son las siguientes. En primer lugar, contribuimos a la investigación sobre reputación del Consejero Delegado al analizar su efecto en la reputación de las empresas que gestionan. En segundo lugar, si bien es cierto que investigaciones previas ya han analizado la influencia de la reputación del Consejero Delegado sobre los resultados empresariales, la evidencia se ha centrado en el contexto estadounidense. Como sugieren Graffin, Pfarrer y Hill (2012), estos resultados pueden estar condicionados por la idiosincrasia particular de los EE. UU. dado que sus Consejeros Delegados habitualmente reciben una retribución y una atención de los medios de comunicación mayor en comparación con los directivos en otras partes del mundo. Por lo tanto, las evidencias obtenidas hasta el momento pueden no ser extrapolables al caso español, lo que justifica el interés de nuestro estudio. Por último, nuestro trabajo es el primero que controla los efectos endógenos entre la reputación del Consejero Delegado y la reputación corporativa y los resultados empresariales.

2. LA INFLUENCIA DE LA REPUTACIÓN DEL CONSEJERO DELEGADO EN LOS RESULTADOS EMPRESARIALES

La reputación del Consejero Delegado es un factor clave en el resultado de la empresa (Gaines-Ross, 2000). Esta afirmación es compartida por múltiples participantes de la empresa, tal y como muestra el estudio de Burson-Marsteller. En concreto, este estudio revela que el 94 % de los analistas financieros hacen sus recomendaciones de inversión basándose en la reputación del Consejero Delegado. El estudio también revela que el 81 % de los encuestados respondió que la reputación del Consejero Delegado puede influir en su opinión sobre una empresa que se encuentre en una situación de crisis. Finalmente, la reputación del Consejero Delegado influye a la hora de recomendar una empresa como un buen lugar para trabajar (80 %) o como un buen socio para una potencial *joint-venture* (80 %) (Gaines Ross, 2000).

Los Consejeros Delegados ponen su capital humano al servicio de las empresas que los contratan para tomar decisiones estratégicas, lo que a su vez tiene reflejo en la estrategia y el rendimiento empresarial (Finkelstein y Hambrick, 1996; Hambrick y Mason, 1984). Aunque las capacidades de gestión del Consejero Delegado no son observables sí lo son las consecuencias de sus decisiones estratégicas. Por lo tanto, el resultado de las decisiones estratégicas adoptadas por un Consejero Delegado es un determinante importante de su reputación (Hayward y Hambrick,

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

1997; Hayward et ál., 2004; Johnson et ál., 1993; Norburn 1989; Wiesenfeld et ál., 2007). La literatura recoge diversos argumentos teóricos para explicar la influencia de la reputación del Consejero Delegado sobre los resultados empresariales. En todo caso, estos argumentos no han sido siempre convergentes sobre el efecto positivo de la reputación del Consejero Delegado. En particular, el argumento de contratación eficiente y los argumentos basados en señales sugieren un efecto positivo. Por el contrario, las explicaciones de extracción de rentas, la perspectiva de la imagen simbólica y los argumentos de exceso de confianza o soberbia sugieren una relación negativa.

De acuerdo con el argumento de contratación eficiente, (Jian y Lee, 2011; Koh, 2011), la reputación del Consejero Delegado señala sus capacidades como directivo (Milbourn, 2003). Para preservar y aumentar su reputación en el mercado laboral, los Consejeros Delegados tienen incentivos para emplear sus capacidades de gestión de la forma más adecuada para obtener unos resultados empresariales elevados. Es decir, los Consejeros Delegados tienen incentivos para esforzarse en la toma de decisiones estratégicas más adecuadas con el fin de mantener o incrementar su reputación. Efectivamente, aunque los Consejeros Delegados habitualmente no sufren ninguna alteración inmediata en sus salarios como consecuencia del rendimiento actual de la empresa que gestionan, el éxito o fracaso de la empresa condiciona la probabilidad de permanecer en la empresa y afecta a su compensación futura (Milbourn, 2003). Este primer argumento se ve reforzado por la fragilidad de la reputación del Consejero Delegado.

Una característica esencial de la reputación es su «fragilidad», es decir, el desequilibrio entre la lentitud de su proceso de acumulación y la rapidez con la que se puede destruir. Este argumento, que se ha empleado en la literatura en reputación corporativa, se puede extender a la reputación del Consejero Delegado. De hecho, la reputación del Consejero Delegado es aún más frágil que la reputación corporativa. Cada información sobre la calidad de las decisiones estratégicas de un directivo tiene una mayor ponderación debido a que el horizonte temporal en el que se acumula es mucho más corto. Efectivamente, la vida laboral media de los Consejeros Delegados es más corta que la edad media de una empresa (Graffin et ál., 2012). De este modo, cada nueva información incoherente con la reputación que tiene un directivo es más relevante de lo que puede ser para una organización que ha construido su reputación durante décadas. Esta fragilidad de la reputación del Consejero Delegado refuerza el argumento de contratación eficiente. Una vez que los directores generales han logrado consolidar una buena reputación, tienen fuertes incentivos para tomar decisiones estratégicas adecuadas.

El segundo argumento, que permite establecer una influencia positiva de la reputación del Consejero Delegado en el resultado de la empresa que gestiona, viene derivado de su papel como señal. Efectivamente, además del efecto de las habilidades del ejecutivo sobre los resultados empresariales –que se reflejan en su reputación–, la reputación del Consejero Delegado también es una señal que utilizan los *stakeholders* para anticipar el potencial de la empresa. Por lo tanto, la reputación del Consejero Delegado juega un papel importante en cómo los participantes internos y externos evalúan la empresa. Este efecto de señal, a su vez, puede influir en la actitud de cooperación de los distintos *stakeholders* (Fombrun, 1996, Gaines-Ross, 2003; Ranft et ál., 2006; Sinha, Inkson y Barker, 2012; Treadway et ál., 2009; Wade et ál., 2006). En concreto, 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)".

stakeholders estarán dispuestos a cooperar en condiciones ventajosas en aquellas empresas que cuentan con una dirección que goza de buena reputación. Por ejemplo, Certo et ál. (2001) encuentra evidencia de que el prestigio del consejo de administración influye en la valoración de mercado de las empresas en su salida a bolsa. Estos resultados son consistentes con los hallazgos de la encuesta de Bursons Marsteller (Gainess Ross, 2000), y, por tanto, son extensibles a otros participantes de la empresa. En suma, los argumentos de contratación eficiente y señales nos permiten establecer la siguiente hipótesis:

Hipótesis 1a: *La reputación del Consejero Delegado influye positivamente en los resultados de las empresas que gestionan.*

En todo caso, como se ha indicado previamente, dentro de la literatura también se han desarrollado argumentos que permiten justificar una influencia negativa de la reputación del Consejero Delegado. El argumento de imagen simbólica sugiere que los medios de comunicación tienden a atribuir los resultados positivos de las empresas a la capacidad de sus Consejeros Delegados, ignorando la influencia de factores externos. Esto se traduce generalmente en una reputación del Consejero Delegado que refleja principalmente una imagen simbólica, creada artificialmente, en lugar de su capacidad real como directivo. Por lo tanto, los defensores de este argumento sugieren que un Consejero Delegado con buena reputación no va a mantener o mejorar necesariamente el rendimiento de la empresa en la que presta sus servicios. Si los medios de comunicación han creado artificiosamente su reputación, la reputación del directivo elevará las expectativas de los *stakeholders* de la empresa, pero no su rendimiento futuro. Por lo tanto, solo aumentará la brecha entre las expectativas y el potencial real de rendimiento futuro. Esto puede cambiar las actitudes de los participantes hacia la empresa, dado que no verán sus expectativas satisfechas (Fombrun, 1996; Wade et ál., 2006). En este sentido, la mejora de las expectativas derivadas de la reputación del Consejero Delegado pueden suponer una «carga derivada de la fama» (Fombrun, 1996; Wade et ál., 2006), ya que los Consejeros Delegados con buena reputación pueden tener una mayor dificultad para satisfacer las expectativas de las partes interesadas. Esto puede cambiar las actitudes de los participantes hacia la empresa al no ver satisfechas sus expectativas (Fombrun, 1996). Como consecuencia, los directivos también se pueden ver forzados a adoptar estrategias de mayor riesgo con la intención de obtener resultados superiores y proteger, de esta forma, su reputación (Fombrun, 1996; Graffin et ál., 2012). Ambas consecuencias pueden erosionar el rendimiento de la empresa que gestionan. En este sentido, algunos estudios (Hirshleifer, 1993) argumentan que los directivos pueden manipular las decisiones de inversión para consolidar o construir su reputación. Un argumento relacionado hace referencia a las distracciones a las que pueden verse tentados los Consejeros Delegados con una elevada reputación. De acuerdo con este argumento, estos Consejeros Delegados pueden dedicar más tiempo a actividades públicas y privadas fuera de sus empresas –por ejemplo, asumir cargos en otros consejos de administración, escribir libros o dar conferencias–, que les proporcionan beneficios privados a costa del rendimiento a la empresa (Malmendier y Tate, 2009).

Como último argumento, la investigación ha encontrado que la reputación del Consejero Delegado también puede afectar negativamente al desempeño futuro de la empresa, dado que

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

la reputación puede generar en el Consejero Delegado un exceso de confianza, incluso soberbia (Hayward y Hambrick, 1997: 106). Cuando un Consejero Delegado con buena reputación tiene un exceso de confianza en sus capacidades y acciones, puede creer que es infalible y perseguir iniciativas arriesgadas lo que, en última instancia, perjudicará a la empresa que dirige (Hayward y Hambrick, 1997; Malmendier y Tate, 2005; Sinha et ál., 2012; Wade et ál., 2008).

Por tanto, los argumentos de la perspectiva de la imagen simbólica, de extracción de rentas, y los argumentos de exceso de confianza o soberbia nos llevan a sugerir que:

Hipótesis 1b: *La reputación del Consejero Delegado influye negativamente en los resultados de la empresa que gestiona.*

Los argumentos y resultados contradictorios de investigaciones previas, recogidos en la **tabla 1**, que avalan tanto una relación positiva (Jian y Lee, 2011; Koh, 2011) como negativa (Malmentier y Tate, 2009; Lee, 2006), han llevado a Graffin, Pfarrer y Hill (2012) a plantear la hipótesis de una relación no lineal entre la reputación del Consejero Delegado y los resultados de la empresa (Graffin et ál., 2012). La reputación es una señal de las capacidades que tiene el Consejero Delegado y que puede, hasta cierto punto, incentivarle a tomar decisiones estratégicas adecuadas para la empresa que dirija. Por otra parte, la reputación del Consejero Delegado es una señal que mejora las expectativas de los participantes y su actitud hacia la empresa. Sin embargo, a partir de un cierto nivel de reputación, los Consejeros Delegados pueden ser víctimas de su propia soberbia o de la «carga derivada de la fama», obligándolos a adoptar decisiones cada vez más arriesgadas. Además, los Consejeros Delegados con una elevada reputación tienen una mayor probabilidad de distraerse con actividades no relacionadas con la actividad de su empresa, tales como la pertenencia a consejos de administración de otras empresas. Estos argumentos nos llevan a plantear la siguiente hipótesis:

Hipótesis 1c: *La reputación de Consejero Delegado influye positivamente en el resultado de la empresa hasta un nivel de reputación, y negativamente en niveles 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)".

Tabla 1. **Principales resultados de la investigación previa**

Fuente	Tipo	Muestra	Medida de reputación del Consejero Delegado	Principales resultados
Jian y Lee (2011)	Impacto positivo	Anuncios de inversión de capital por parte de las empresas cotizadas en New York Stock Exchange (NYSE), American Stock Exchange (AMEX) o el NASDAQ desde 1988 a 2007.	(i) Antigüedad del Consejero Delegado. (ii) Ser nombrado Consejero Delegado por contratación externa. (iii) El número de artículos con temática de negocios que contengan el nombre del Consejero Delegado. (iv) Los resultados de la empresa ajustados por industria durante el período que ha gestionado el Consejero Delegado.	Las empresas gestionadas por Consejeros Delegados con buena reputación muestran un resultado posterior a la inversión significativamente superior al de aquellas empresas dirigidas por Consejeros Delegados peor reputados, especialmente en empresas con alto *free cash flow* y escasas oportunidades de crecimiento.
Malmendier y Tate (2009)	Impacto negativo	Lista de los Consejeros Delegados que han recibido el reconocimiento a los mejores Consejeros Delegados entre 1975 y 2002.	Premios Nacionales: Business Week, Financial World, Chief Executive, Forbes, Industry Week, Morningstar.com, Time, Time/CNN, Electronic Business Magazine and Ernst&Young.	Las empresas gestionadas por los Consejeros Delegados galardonados tienen un menor resultado posterior, tanto en relación con sus resultados previos como en comparación con una muestra ajustada de empresas gestionadas por Consejeros Delegados no galardonados.
Wade, Porac, Pollock y Graffin (2006)	Efecto neutro	Empresas incluidas en el Standard&Poor's (S&P) 500 en 1992.	Certificación del Consejero Delegado a través de los resultados de los galardones otorgados por el Financial World al mejor Consejero Delegado del año.	El reconocimineto del Consejero Delegado no tiene efectos significativos en el resultado contable de 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)".

Fuente	Tipo	Muestra	Medida de reputación del Consejero Delegado	Principales resultados
.../...				
	Carga de la fama			Las empresas cuyos Consejeros Delegados reciben el reconocimiento tienen una rentabilidad anormal positiva en el mercado en el momento en que se produce la noticia, sin embargo el impacto a largo plazo del reconocimiento recibido por el Consejero Delegado es negativo.
Koh (2011)	Impacto positivo	269 reconocimientos o galardones entregados a 189 Consejeros Delegados en el periodo de 1987 a 2003.	La primera vez que se le concede al Consejero Delegado el galardón de alguno de los siguientes periódicos Business Week, Financial World, Chief Executive, Forbes, Fortune and Time o también el Entrepreneur of the Year (concurso organizado por Ernst&Young).	Las empresas gestionadas por un Consejero Delegado galardonado mejoran el resultado después de su primer galardón.
Lee (2006)	Impacto negativo	Una muestra de Consejeros Delegados extraída de la base de datos ExecuComp para el periodo 1992-2004.	Galardones a los Consejeros Delegados de la prensa económica más prestigiosa (Business Week, Financial World, Forbes, Industry Week, Chief Executive and Electronic Business).	Los Consejeros Delegados reputados pueden mantener un buen resultado en la empresa pero no revertir malos resultados.
			Presencia en los medios. El número de artículos en las noticias en las que aparece el nombre del Consejero Delegado y la compañía en los tres últimos 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)".

Fuente	Tipo	Muestra	Medida de reputación del Consejero Delegado	Principales resultados
.../...				
Li y Maksmovic (2010)	Efecto neutro	3.488 cambios de Consejeros Delegados durante el periodo de 1990 a 2008.	Presencia positiva en los medios. Metodología compuesta por tres pasos: • Número de artículos de noticias en el Wall Street Journal asociados con cada directivo durante los cinco años previos a la sucesión del Consejero Delegado. • Análisis del tono de una submuestra de los artículos. • Clasificación del directivo como reputado o no reputado.	El bajo rendimiento de los Consejeros Delegados reputados no es debido a que tengan menores capacidades. Más bien, es atribuible a que los consejos de administración que los contratan están muy ocupados y con escasa experiencia en el sector. En particular, cuando controlamos por las características del consejo de administración que contrata al Consejero Delegado, los resultados muestran que los Consejeros Delegados reputados mantienen similares resultados que los Consejeros Delegados no reputados. Sin embargo, los Consejeros Delegados reputados seleccionados por consejos de administración muy ocupados y con escasa experiencia en el sector muestran peor desempeño que los Consejeros Delegados no reputados.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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. LA INFLUENCIA DE LA REPUTACIÓN DEL CONSEJERO DELEGADO EN LA REPUTACIÓN CORPORATIVA

Numerosos académicos han desarrollado argumentos sobre el efecto de la reputación del Consejero Delegado en la reputación corporativa (Cravens et ál., 2003; Gaines-Ross, 2003; Ranft et ál., 2006; Treadway et ál., 2009). Treadway et ál. (2009) recogen algunos de los papeles del directivo planteados por Mintzberg –cabeza visible, difusor, portavoz, negociador y enlace– y sostiene que el Consejero Delegado, en el cumplimiento de esas funciones, actúa como el principal representante de la empresa en sus interacciones con los participantes internos y externos. En consecuencia, los aspectos positivos y negativos de la reputación del Consejero Delegado influyen en la reputación de la empresa (Fombrun, 1996; Ranft et ál., 2006; Sinha et ál., 2012; Treadway et ál., 2009; Wade et ál., 2006; Men, 2012).

Informes de diversas consultoras también han señalado que la reputación del Consejero Delegado es la fuente más importante de reputación corporativa. El estudio «Corporate Reputation Watch» –realizado por Harris Interactive para Hill y Knowlton– (Harris Interactive, 2002) en el que se encuesta a una muestra de 800 Consejeros Delegados y directivos en EE. UU., Canadá, Bélgica, Italia, Alemania, Reino Unido y Países Bajos, muestra que la reputación del Consejero Delegado representa entre un 30 y 65 % de la reputación corporativa (Pharoah, 2003). Burson-Marsteller (2003) emplea una muestra de 102 participantes actuales y futuros en Bélgica y encuentra que el 48 % de la reputación de la compañía es debida a la del Consejero Delegado. Burson-Marsteller (2005) emplea una encuesta a 500 líderes de opinión (Consejeros Delegados, periodistas, altos directivos, analistas financieros y políticos) en Suiza y concluye que el 70 % de los encuestados opina que la reputación corporativa depende en más del 50 % de la forma en que se percibe a su Consejero Delegado. Weber Shandwick (2011) analiza a consumidores y altos ejecutivos de empresas en dos países desarrollados (Estados Unidos y Reino Unido) y dos emergentes (China y Brasil). En promedio, encuentran que los ejecutivos atribuyen el 49 % de la reputación de sus empresas a la reputación de sus directores ejecutivos. Para el caso español, el informe «La Gestión Empresarial en los años 2005/06», realizado por Burson-Marsteller y el IESE, muestra que el 38,4 % de los gerentes encuestados consideran que entre el 50 y el 90 % de la reputación corporativa corresponde a la de su principal ejecutivo. Estos argumentos teóricos y evidencias tanto académicas como de consultoría nos llevan a plantearnos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 2: *La reputación del Consejero Delegado influye positivamente en la reputación de la empresa.*

4. EL EFECTO MEDIADOR DE LA REPUTACIÓN CORPORATIVA EN LA RELACIÓN ENTRE LA REPUTACIÓN DEL CONSEJERO DELEGADO Y EL RESULTADO DE LA EMPRESA

La hipótesis 1 sugiere una relación directa entre la reputación del Consejero Delegado y los resultados de la empresa. Sin embargo, la reputación corporativa puede mediar, total o par-

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

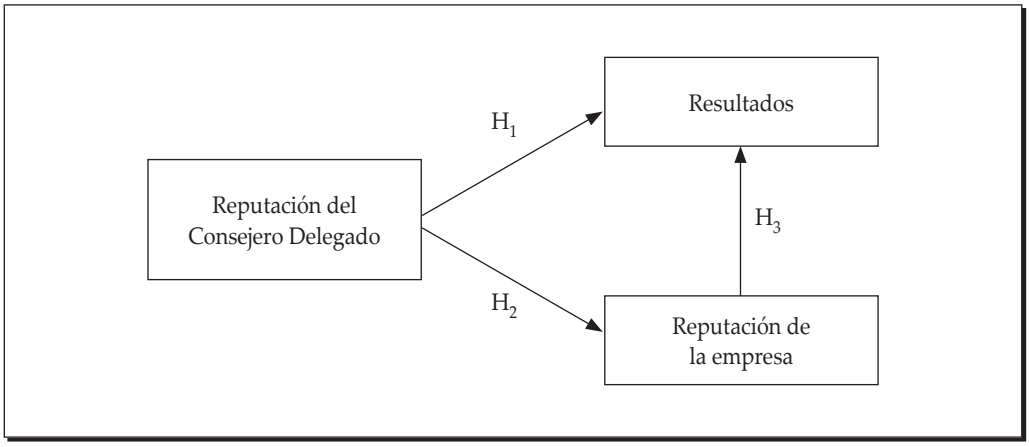
cialmente, la relación entre la reputación del Consejero Delegado y los resultados de la empresa. Este efecto de mediación de la reputación sobre los resultados empresariales también ha sido sugerido por consultores (por ejemplo, Weber Shandwick, 2011) y académicos (Gaines-Ross, 2000; Graffin et ál., 2012).

Investigaciones previas han evidenciado que la reputación corporativa es una señal de la calidad subyacente de los productos y, por lo tanto, afecta a la elección del cliente entre los distintos productos de la competencia (Fombrun, 1996). Esto se traduce en un aumento de las ventas, una mayor retención de clientes e incluso un precio superior. La reputación corporativa afecta no solo vía los ingresos sino también vía costes operativos y financieros. Una reputación positiva convierte a la empresa en un empleador de elección que puede captar a los empleados con una mayor productividad. La reputación corporativa también permite disfrutar de unos menores costes de contratación y seguimiento porque los proveedores y socios están menos preocupados por los posibles comportamientos oportunistas de la empresa (Fombrun, 1996). Por otra parte, la reputación corporativa también es compatible con presentaciones de nuevos productos y estrategias de recuperación en caso de crisis (Fombrun, 1996). Todas estas ventajas de la reputación corporativa en las relaciones con los distintos participantes afectan al rendimiento futuro de una empresa (Roberts y Dowling, 2002) y, por lo tanto, la reputación del Consejero Delegado puede aumentar la reputación corporativa, pudiendo dicho aumento favorecer el resultado de la empresa. Este argumento nos lleva a plantear la siguiente hipótesis:

Hipótesis 3: *La reputación corporativa media en la relación entre la reputación del Consejero Delegado y los resultados de la empresa.*

El modelo final de la investigación en el que se incorporan las hipótesis planteadas se recoge en la **figura 1**.

Figura 1. **Modelo e hipótesis.**



"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública 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)".

5. METODOLOGÍA

Las hipótesis planteadas se contrastaron en una muestra de empresas cotizadas españolas durante el periodo 2000-2012. Para evitar las consecuencias de la posible relación endógena entre las variables analizadas, empleamos un análisis de datos de panel con el estimador generalizado de momentos (GMM) desarrollado por Arellano y Bover (1995). Este estimador, al emplear variables instrumentales, puede controlar los efectos de la endogeneidad. Además, el estimador generalizado de momentos tiene otras ventajas. Por un lado, evita los problemas de heterogeneidad inobservable constante que surge de aspectos particulares de cada empresa permanentes a lo largo del tiempo y, por otra parte, al tratarse de un enfoque dinámico, también tiene en cuenta la inercia de las variables dependientes a lo largo del tiempo, es decir, el hecho de que los niveles de reputación corporativa y los resultados en un momento dado del tiempo puedan estar condicionados por sus valores previos.

La validez de los estimadores GMM depende de la ausencia de autocorrelación serial de segundo orden y de la validez de los instrumentos empleados. La **tabla 2** recoge los test de autocorrelación serial de segundo orden y el test de Hansen de restricciones sobreidentificadas que comprueba la validez de los instrumentos empleados. Estos requisitos metodológicos se cumplen en todos nuestros análisis. La muestra final está compuesta por un panel no balanceado que comprende 83 empresas durante el periodo de trece años. El número total de observaciones es de 539 dado que el número de empresas varía durante el periodo analizado.

5.1. VARIABLE INDEPENDIENTE

5.1.1. Reputación del Consejero Delegado

Los estudios empíricos previos relativos a la reputación del Consejero Delegado han empleado tradicionalmente dos tipos de medidas: de certificación –generalmente medidas como el número de reconocimientos obtenidos–, o de notoriedad –generalmente medidas a través del número de noticias– que mencionan el nombre del Consejero Delegado, generalmente con independencia de si recogen una valoración positiva o negativa del mismo (*e. g.*, Francis, Huang, Rajgopal y Zang, 2008; Milbourn, 2003). Las medidas de certificación son particularmente útiles porque condensan valoraciones de múltiples individuos a partir de criterios uniformes, lo que permite la comparación entre los agentes evaluados (*e. g.*, Fombrun, 1996). Para medir la reputación del Consejero Delegado empleamos una medida de este tipo; el *ranking* MERCO líderes. Este índice proporciona una puntuación separada para los 100 Consejeros Delegados más reputados en España. Es un índice muy similar al publicado por la revista *Financial World*, una medida habitual en investigaciones previas (*e. g.* Koh, 2011; Johnson et ál., 1993; Malmendier y Tate, 2009; Wade et ál., 2006). El *ranking* MERCO evalúa a los directivos a través de siete dimensiones (visión estratégica y resultados, visión comercial, gestión de equipos, liderazgo responsable, presencia internacional, innovación, y comunicación). El *ranking* se construye

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 dos etapas[2]. En la primera, se administra una encuesta a los principales directivos en España. En concreto, la encuesta se envía por correo postal a 12.000 altos ejecutivos de empresas con una facturación superior a los 50 millones de euros. Esta etapa permite proponer a los 100 directivos con mayor reputación. En una segunda etapa, cada uno de estos ejecutivos es evaluado por un grupo de analistas financieros, ONG, directivos, sindicatos, asociaciones de consumidores y líderes de opinión. Con esta información, se construye y publica el *ranking* definitivo.

5.2. VARIABLES DEPENDIENTES

5.2.1. Reputación corporativa

Para medir la reputación corporativa empleamos el *ranking* MERCO. Este índice, que identifica las 100 empresas más reputadas en España, ha sido empleado en investigaciones previas y es muy similar al *ranking Most Admired American Companies* publicado por la revista *Fortune*, una de las medidas más habituales en la literatura (Robert y Dowling, 2002)[3]. La encuesta empleada para la elaboración del *ranking* MERCO evalúa a las empresas en seis dimensiones (resultados económico-financieros, calidad del producto-servicio, cultura corporativa y calidad laboral, ética y responsabilidad social corporativa, dimensión global y presencia internacional e innovación), cada una de las cuales está a su vez compuesta por tres ítems. El *ranking* se construye en dos etapas similares a la del MERCO líderes[4]. En la primera, se proporciona la encuesta a los principales directivos españoles. Esta etapa permite identificar provisionalmente a las 100 empresas más reputadas. En la segunda etapa, cada una de estas empresas es evaluada por diversos analistas; analistas financieros, ONG, directivos, sindicatos y asociaciones de consumidores. Estas evaluaciones se verifican a través del estudio de los propios informes de cada compañía y a través de un cuestionario de méritos creado por los analistas de MERCO. El *ranking* definitivo se publica una vez que ambas evaluaciones han concluido.

5.2.2. Resultados de la empresa

Para la medición de los resultados empleamos dos medidas, Rentabilidad Económica (ROA) y Rentabilidad Financiera (ROE) que se han empleado de forma habitual en investigaciones previas sobre reputación del Consejero Delegado y reputación corporativa (Koh, 2011; Wade et ál., 2006).

---

2 Una descripción exhaustiva de la metodología MERCO líderes se puede consultar en la siguiente página web: *http://www.merco.info/en/countries/4/rankings/4*

3 Medidas parecidas se han desarrollado en otros países. «Asia's Most Admired Companies», publicado en *Far East Economic Review*, «Britain's Most Admired Companies», actualmente publicado en *Management Today*, «Most Respected Companies», publicado en *Financial Times*, los resultados de la encuesta de *Manager Magazin* para las empresas industriales y de servicios más grandes de Alemania, y el *ranking* publicado por *Børsens Nyhedsmagasin* para Dinamarca también han sido utilizadas en la investigación académica.

4 Una descripción exhaustiva de la metodología MERCO empresas se puede consultar en la siguiente página web: *http://www.merco.info/es/countries/4/rankings/2*

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

5.2.3. Variables de control

En la investigación empleamos cuatro variables de control: tamaño, nivel de endeudamiento, edad de la empresa y experiencia del Consejero Delegado en el puesto.

La experiencia del Consejero Delegado en el puesto se ha relacionado habitualmente con los resultados de la organización (*e. g.*, Hambrick y Mason, 1984; Finkelstein y Hambrick, 1996) y también puede intervenir en la relación entre la reputación del Consejero Delegado y la reputación corporativa.

El tamaño de la empresa se midió a través del logaritmo neperiano del activo total. Existe una amplia literatura empírica sobre el efecto del tamaño de la empresa en la reputación corporativa (Roberts y Dowling, 2002). El tamaño de la empresa influye positivamente en la visibilidad en los mercados, por lo que se espera que las empresas de mayor tamaño sean vigiladas con mayor detenimiento por diferentes colectivos y, por lo tanto, que tengan menores niveles de expropiación, lo que contribuye positivamente a su reputación corporativa. Las empresas de menor tamaño pueden no ser tan visibles en el mercado, lo que puede generar expectativas de estar menos vigiladas por el mercado y, por lo tanto, distribuir el valor creado de forma menos equilibrada, lo que afectará negativamente a la reputación corporativa. Por otra parte, el tamaño es una variable de control habitual en investigaciones que toman como variable dependiente los resultados empresariales (*e. g.*, Finkelstein y Hambrick, 1996).

La edad de la empresa también es una variable de control habitual en la investigación en reputación corporativa. A pesar de que la evidencia sobre la relación entre la edad y la reputación corporativa no es unánime, hemos incorporado esta variable de control porque la reputación corporativa es un activo de lenta acumulación (Fombrun, 1996). En este sentido, aquellas empresas que han permanecido en el negocio durante un largo periodo de tiempo, habrán experimentado un mayor proceso de supervisión por parte de los mercados. Por lo tanto, habrán satisfecho a sus participantes en el pasado, y este comportamiento se extrapolará, generando expectativas de un comportamiento similar en el futuro.

Finalmente, empleamos *dummies* anuales como variables de control para controlar el efecto del contexto macroeconómico. El empleo de *dummies* temporales es habitual en los análisis de datos de panel.

Para concluir, también controlamos el efecto del contexto macroeconómico repitiendo los análisis en dos submuestras. La primera recoge el periodo 2000-2007, de crecimiento económico, la segunda recoge el periodo 2008-2012, caracterizado por la crisis económica.

6. RESULTADOS

La **tabla 2** recoge la estadística descriptiva y la matriz de correlaciones de todas las variables empleadas en los análisis. Los resultados de los análisis GMM para la muestra total se recogen en la **tabla 3**. Las **tablas 4 y 5** recogen los resultados de las dos submuestras mencionadas previamente.

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

Tabla 2. **Descriptivos y matriz de correlación.**

	Media	Desv. Std.	Reputación del CEO	Antigüedad del CEO	Tamaño de la empresa	Apalanca-miento	Edad de la empresa	Reputación corporativa	ROE	ROA
Reputación del Consejero Delegado	3557.19	1967.10	1							
Experiencia del Consejero Delegado	12.19	13.37	–0.01	1						
Tamaño de la empresa	42.800.000	140.000.000	0.40	0.01	1					
Apalancamiento	0.67	0.24	0.00	0.04	0.37	1				
Edad de la empresa	52.16	39.21	0.17	–0.03	0.48	0.36	1			
Reputación Corporativa	4552.03	2107.35	0.86	–0.04	0.41	–0.03	0.13	1		
ROE	0.15	1.18	0.03	0.03	–0.02	–0.10	0.00	0.02	1	
ROA	0.09	.30	0.00	–0.01	–0.21	–0.35	–0.16	–0.03	0.25	1

Tabla 3. **Estimación del efecto de la reputación del Consejero Delegado en la reputación y resultados de la empresa.**

	Modelo 1 Reputación corporativa Coeficiente (Error Std.)	Modelo 2 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 3 ROA Coeficiente (Error Std.)	Modelo 4 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 5 ROA Coeficiente (Error Std.)
Reputación corporativa (t-1)	0.489 *** (0.060)				

.../...

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

	Modelo 1 Reputación corporativa Coeficiente (Error Std.)	Modelo 2 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 3 ROA Coeficiente (Error Std.)	Modelo 4 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 5 ROA Coeficiente (Error Std.)
.../...					
ROE (t-1)		–0.071		–0.056	
		(0.109)		(0.055)	
ROA (t-1)			0.042		0.056
			(0.044)		(0.041)
Reputación corporativa (t)					
Reputación del Consejero Delegado	0.523***	0.023	0.000	–0,014	–0.001
	(0.057)	(0.019)	(0.000)	(0.013)	(0.002)
Reputación del Consejero Delegado cuadrática				0.000	0.000
				(0.000)	(0.000)
Experiencia del Consejero Delegado	–0.980	0.723	0.068	0.703+	0.067
	(2.251)	(0.544)	(0.079)	(0.405)	(0.090)
Tamaño	0.150	–0.127	0.000	.0.177	0.005
	(0.681)	(0.106)	(0.000)	(0,139)	(0.014)
Apalancamiento	–411.628	–52.773	–39.492	–73.484	–36.800*
	(523.129)	(100.628)	(18.865)	(63.230)	(22.530)
					.../...

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

www.ceflegal.com

	Modelo 1 Reputación corporativa Coeficiente (Error Std.)	Modelo 2 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 3 ROA Coeficiente (Error Std.)	Modelo 4 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 5 ROA Coeficiente (Error Std.)
.../...					
Edad de la empresa	–2.774	–0.095	–0.025	0.340	–0.023
	(4.163)	(0.314)	(0.086)	(0.454)	(0.096)
Dummies anuales	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Constante	726.529 +	–33.472	31.536 *	25.143	31.168 *
	(436.804)	(84.147)	(13.642)	(38.463)	(14.666)
Wald	2661.33***	76.48 ***	35.17 **	36.76 **	32.61 *
g.l.	17	17	17	18	18
AR(1)	–3.69***	0.16	–1.05	0.02	–1.08
AR(2)	–1.30	–1.60	–1.05	–1.48	–1.04
Hansen	65.69	70.44	64.85	63.67	64.54
g.l.	123	123	123	122	122
	539	539	539	539	539

Coeficientes no estandarizados. Errores estándar en paréntesis.
p < 0.10; * p < 0.05;** p < 0.01;*** p < 0.001.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 resultados del modelo 1, que toma como variable dependiente la reputación corporativa, muestran un coeficiente positivo y significativo para la variable reputación del Consejero Delegado ($p < 0,001$). Este resultado permite aceptar la hipótesis 2 y muestra que los Consejeros Delegados con una elevada reputación influyen positivamente en la reputación corporativa, incluso cuando se controla por el efecto endógeno de las variables. Los modelos 2 y 3 muestran una relación no significativa entre la reputación del Consejero Delegado y la rentabilidad económica y financiera de la empresa. Estos resultados sugieren que la reputación del Consejero Delegado no afecta a los resultados empresariales. En los modelos 4 y 5 se analiza el efecto no lineal de la reputación del Consejero Delegado en los resultados, y vuelven a mostrar coeficientes no significativos. Siguiendo el procedimiento planteado por Baron y Kenny (1986), dado que los resultados no muestran una relación directa entre la reputación del Consejero Delegado y los resultados, tampoco se puede establecer un efecto de mediación de la reputación corporativa entre ambas variables.

El periodo considerado en nuestro análisis (2000-2012) recoge dos contextos económicos muy diferentes, lo que puede afectar a nuestros resultados. Para analizar esta posible influencia, dividimos la muestra inicial en dos submuestras que abarcan los periodos 2000-2007 y 2008-2012. Los resultados de los análisis para estas submuestras se recogen en las **tablas 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)".

Tabla 4. **Estimación del efecto de la reputación del Consejero Delegado en la reputación y resultados de la empresa en un contexto de crecimiento económico (2000-2007)**

	Modelo 6 Corporate reputation Coeficiente (Error Std.)	Modelo 7 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 8 ROA Coeficiente (Error Std.)	Modelo 9 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 10 ROA Coeficiente (Error Std.)
Reputación corporativa (t-1)	0.539 ***				
	(0.105)				
ROE (t-1)		–0.140 +		–0.217 ***	
		(0.084)		(0.040)	
ROA (t-1)			0.343 ***		0.361 ***
			(0.077)		(0.053)
Reputación corportiva (t)				–0.015	0.001
				(0.012)	(0.001)
Reputación del Consejero Delegado	0.376 ***	0.028	–0.001	0.020	–0.003
	(0.113)	(0.028)	(0.001)	(0.017)	(0.002)
Experiencia del Consejero Delegado	–2.149	1.428	0.014	1.068	–0.026
	(3.757)	(1.318)	(0.030)	–0.687	(0.027)
Tamaño	1.920 +	–0.073	0.011	0.030	0.004
	(1.010)	(0.110)	(0.013)	(0.060)	(0.006)

.../...

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

	Modelo 6 Corporate reputation Coeficiente (Error Std.)	Modelo 7 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 8 ROA Coeficiente (Error Std.)	Modelo 9 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 10 ROA Coeficiente (Error Std.)
.../...					
Apalancamiento	–1952.055 *	–127.096	–20.648 *	–175.632	1.612
	(899.898)	(147.095)	(10.040)	(147.988)	(13.455)
Edad de la empresa	1.986	–0.169	–0.029	0.244	–0.033
	(5.557)	(0.675)	(0.064)	(0.507)	(0,068)
Dummies anuales	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
Constante	1847.153 **	–10.689	22.791 *	100.579	10.789 +
	(586.006)	(70.674)	(11.265)	(89.637)	(6.188)
Wald	468.54 ***	19.24 +	159.95 ***	69.51 ***	143.39 ***
g.l.	12	12	12	13	13
AR(1)	–3.13 ***	0.56	–1.01	0.89	–1.02
AR(2)	–0.94	–1.39	1.09	–1.35	0.08
Hansen	50.68	45.31	58.97	23.48	44.97
g.l.	52	52	52	78	78
Número de observaciones	282	282	282	282	282

Coeficientes no estandarizados. Errores estándar en paréntesis.
p < 0.10; * p < 0.05;** p < 0.01;*** p < 0.001.

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

www.ceflegal.com

Tabla 5. **Estimación del efecto de la reputación del Consejero Delegado en la reputación y resultados de la empresa en un contexto de crisis (2008-2012).**

	Modelo 11 Reputación corporativa Coeficiente (Error Std.)	Modelo 12 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 13 ROA Coeficiente (Error Std.)	Modelo 14 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 15 ROA Coeficiente (Error Std.)
Reputación corporativa (t-1)	0.308 ***				
	(0.092)				
ROE (t-1)		0.044		0.031	
		(0.235)		(0.201)	
ROA (t-1)			–0.112		–0.032
			(0.150)		(0.181)
Reputación corportiva (t)				0.002	–0.003
				(0.004)	(0.003)
Reputación del Consejero Delegado	0.777 ***	0.008 *	0.003 **	0.003 +	0.006 +
	(0.104)	(0.003)	(0.001)	(0.004)	(0.003)
Experiencia del Consejero Delegado	13.107 **	–0.075	–0.009	0.099	0.170+
	(4,602)	(0.119)	(0.040)	(0.164)	(0.100)
Tamaño	–0.936	–0.037	–0.013	0.013	–0.006
	(1.490)	(0.045)	(0.011)	(0.051)	(0.093)

.../...

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

	Modelo 11 Reputación corporativa Coeficiente (Error Std.)	Modelo 12 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 13 ROA Coeficiente (Error Std.)	Modelo 14 ROE Coeficiente (Error Std.)	Modelo 15 ROA Coeficiente (Error Std.)
.../...					
Apalancamiento	1192.195	–25.815	–24.070*	–52.647	–28.277
	(743.593)	(39.766)	(11.263)	(57.121)	(71.689)
Edad de la empresa	–12.799+	–0.023	0.027	–0.198	–0.209
	(7.622)	(0.171)	(0.085)	(0.302)	(1.035)
Dummies anuales	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
Constante	463.413	8.565	13.204	47.330	30.412
	(809.029)	(34.669)	(11.370)	(42.923)	(72.595)
Wald	311.12 ***	35.12 ***	14.87 +	95.65 ***	405.46 ***
g.l.	9	9	9	10	10
AR(1)	–1.69 *	–1.11	–0.96	–1.07	–1.02
AR(2)	–2.14	–0.68	–0.94	–0.81	–1.01
Hansen	27.25	18.52	21.18	26.04	30.26
g.l.	23	23	23	31	31
Número de observaciones	202	202	202	202	202

Coeficientes no estandarizados. Errores estándar en paréntesis.
p < 0.10; * p < 0.05;** p < 0.01;*** p < 0.001.

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

www.ceflegal.com

En ambas submuestras, los resultados de los modelos que toman como variable dependiente la reputación corporativa muestran un coeficiente positivo y significativo para la variable reputación del Consejero Delegado (modelos 6 y 11). Estos resultados son consistentes con la muestra total, e indican que la reputación del Consejero Delegado afecta positivamente a la reputación corporativa. En el caso de los modelos que toman como variable dependiente la rentabilidad económica y financiera de la empresa, los resultados muestran un coeficiente no significativo de la variable reputación del Consejero Delegado para la primera submuestra (periodo 2000-2007) ($p > 0,10$) (véanse modelos 7 y 8). Sin embargo, en el caso de la segunda submuestra (periodo 2008-2012), los resultados muestran un coeficiente positivo y significativo para la variable reputación del Consejero Delegado ($p < 0,05$ y $p < 0,01$) (véanse modelos 12 y 13). Estos resultados muestran que, en un contexto de crisis, la reputación del Consejero Delegado afecta positivamente a los resultados de las empresas. Esta segunda submuestra permite testar el efecto mediador de la reputación corporativa. Los resultados de los análisis (véanse modelos 14 y 15) muestran un coeficiente positivo y significativo de la variable reputación del Consejero Delegado y un coeficiente no significativo para la variable reputación corporativa en ambos modelos. De forma conjunta, estos resultados muestran que la reputación del Consejero Delegado afecta positivamente a los resultados de la empresa y que esta relación no está mediada por la reputación corporativa (Baron y Kenny, 1986).

7. RESUMEN Y CONCLUSIONES

Nuestro estudio contribuye al debate sobre la importancia de la reputación del Consejero Delegado. Los resultados obtenidos evidencian que la reputación del Consejero Delegado afecta positivamente a la reputación corporativa, lo que sugiere que la reputación del Consejero Delegado genera expectativas sobre el comportamiento de las empresas que consolidan la reputación de la compañía. Nuestros resultados también muestran que la reputación del Consejero Delegado no influye en los resultados empresariales en un contexto de crecimiento económico, pero sí que tiene influencia positiva en un contexto de crisis.

Estos últimos resultados de nuestro trabajo pueden explicar las evidencias contradictorias de investigaciones previas. En efecto, los efectos positivos (contratación eficiente, y el efecto de señal en las expectativas de los participantes, que generan actitudes positivas hacia la empresa) y los efectos negativos (imagen simbólica, carga de la fama, extracción de rentas y exceso de confianza y soberbia del Consejero Delegado) de la reputación del Consejero Delegado pueden estar condicionados por el contexto económico. De hecho, un escenario de crecimiento económico puede favorecer el aumento de las expectativas de los *stakeholders* que pueden verse satisfechas por los Consejeros Delegados a través de la adopción de decisiones estratégicas arriesgadas, pero exitosas. Esto favorecerá el exceso de confianza del Consejero Delegado. En estos contextos, los Consejeros Delegados pueden tener también más riesgo de distraerse en actividades ajenas a su cargo, como formar parte de otros consejos de administración, autoría de libros o conferencias para explicar sus estrategias de éxito. Estas consecuencias negativas de la reputación del Consejero Delegado pueden contrarrestar los efectos positivos. Sin embargo, un contexto de crisis no favorece estas consecuencias negativas de la reputación del Consejero Delegado. Por lo tanto, la calidad de las decisiones y el efecto señal que se derivan de la reputación del Consejero Delegado

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

prevalecen, favorecen al resultado de las empresas. En primer lugar, los resultados de la empresa se verán afectados por las decisiones estratégicas del Consejero Delegado de forma más directa en un contexto de crisis que en uno de crecimiento. Además, el contexto de crisis implica una mayor incertidumbre. En circunstancias inciertas, la reputación del Consejero Delegado puede ser utilizada por los *stakeholders* a la hora de tomar decisiones de participación en la empresa.

El análisis se ha completado con la estimación de una relación no lineal de la reputación del Consejero Delegado con la rentabilidad de la empresa, que ha sido sugerida en la literatura previa (Graffin et ál., 2012) como una posible explicación de los resultados contradictorios en los estudios anteriores. Sin embargo, no se encontraron efectos significativos que avalen esta argumentación.

En general, nuestros resultados sugieren que las evidencias contradictorias obtenidas en investigaciones previas no se explican por una relación no lineal entre la reputación del Consejero Delegado y resultados de la empresa, sino que se pueden justificar por la influencia de otras variables, no analizadas hasta ahora, como el contexto económico. En este sentido, la divergencia de resultados en los estudios sobre los efectos de la reputación del Consejero Delegado en el desempeño de las empresas señala la necesidad de analizar con mayor detalle los efectos de la reputación del Consejero Delegado sobre el rendimiento en diferentes contextos –empresas jóvenes frente a otras de mayor antigüedad, empresas con estructuras de propiedad fragmentada frente a otras de propiedad concentrada, contexto de alta discrecionalidad frente a baja discrecionalidad; empresas con mala reputación frente a empresas con buena reputación– para aclarar el efecto de la reputación del Consejero Delegado en el resultado de las empresas que gestionan.

Desde nuestro punto de vista, la mayor contribución de nuestra investigación reside en el análisis empírico de la influencia de la reputación del Consejero Delegado sobre la reputación corporativa y los resultados para una muestra de ejecutivos españoles. Nuestros resultados señalan que variables que no han sido tenidas en cuenta en análisis previos pueden tener un papel relevante en la relación entre la reputación del Consejero Delegado y los resultados de la empresa. Estas variables pueden contribuir a explicar la evidencia aparentemente contradictoria sobre los efectos de la reputación del Consejero Delegado. Además, hemos controlado los posibles sesgos derivados de la posible endogeneidad de las variables analizadas. Si no se controla la endogenidad de estas variables, se pueden encontrar relaciones potencialmente espurias entre la reputación del Consejero Delegado y la reputación de la empresa y el rendimiento. El empleo de la metodología de datos de panel con el enfoque GMM nos ha permitido controlar estos posibles sesgos.

Por último, nuestra investigación también tiene implicaciones para los profesionales, en particular para los consejos de administración encargados de la selección y el control de los Consejeros Delegados. Los resultados obtenidos sugieren que la reputación de los Consejeros Delegados se debe tener en cuenta en los procesos de selección, fundamentalmente cuando la empresa necesita aumentar su reputación. Sin embargo, el efecto neto de la reputación del Consejero Delegado en el resultado de las empresas, no siempre es positivo, sino que puede estar condicionado por el contexto económico. Esto puede afectar a los criterios de selección de los Consejeros Delegados y al grado de control por parte del consejo de administración de sus actividades. La contratación de un Consejero Delegado con buena reputación influye positivamente en el resultado de las empresas en contextos de crisis debido a su calidad como directivo y al efecto de señal que ejercen. Sin

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

embargo, en un escenario de crecimiento económico, el consejo de administración debería controlar al Consejero Delegado reputado para evitar ciertos comportamientos que erosionen los efectos positivos de su reputación. En particular, nuestros resultados sugieren que los consejos de administración deben prestar especial atención al nivel de riesgo asumido por estos Consejeros Delegados en sus decisiones estratégicas. Por otra parte, los consejos de administración también deben hacer un esfuerzo para comunicar e informar a los distintos participantes de las empresas para controlar el incremento de expectativas derivado de la reputación del Consejero Delegado. Por último, los consejos de administración deben velar por restringir las actividades externas del Consejero Delegado que no repercutan en el beneficio de la empresa.

Bibliografía

Arellano, M. y Bover, O. [1995]: «Another look at the instrumental variable estimation of error-components models», *Journal of econometrics*, 68 (1), págs. 29-51.

Baron, R. M. y Kenny, D. A. [1986]: «The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: conceptual, strategic and statistical considerations», *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, págs. 1.173-1.182.

Burson-Marsteller [2003]: *CEO Reputation Study*, *http://issuu.com/burson-marsteller-emea/docs/ceoreport/3?e=0*. Burson-Marsteller.

– [2005]: *CEO Reputation*, *http://issuu.com/burson-marsteller-emea/docs/b-m_info_ceo_study_engl_final*. Burson-Marsteller.

Burson-Marsteller e IESE [2006]: *La Gestión Empresarial en los años 2005/06*. Burson-Marsteller.

Certo, S. T.; Daily, C. M. y Dalton, D. R. [2001]: «Signaling firm value through board structure: An investigation of initial public offerings», *Entrepreneurship Theory and Practice*, 26 (2), págs. 33-50.

Cravens, K.; Goad Oliver, E. y Ramamoorti, S. [2003]: «The Reputation Index: Measuring and Managing Corporate Reputation», *European Management Journal*, 21 (2), págs. 201-212.

Finkelstein, S. y Hambrick, D. C. [1996]: *Strategic Leadership: Top Executives and Their Effects on Organizations*, West Publishing: St. Paul, MN.

Fombrun, C. J. [1996]: *Reputation. Realizing Value from Corporate Image*. Boston: Harvard Business School Press.

Francis, J.; Huang, A. H.; Rajgopal, S. y Zang, A. Y. [2008]: «CEO Reputation and Earnings Quality», *Contemporary Accounting Research*, 25 (1), págs. 109-147.

Gaines-Ross, L. [2000]: «CEO reputation: A key factor in shareholder value», *Corporate Reputation Review*, 3 (4), págs. 366-370.

– [2003]: *CEO capital: A guide to building CEO reputation and company success*, Hoboken: John Wiley & Sons.

Graffin, S. D.; Pfarrer, M. D. y Hill, M. W. [2012]: «Untangling executive reputation and corporate reputation: who made who?», en Barnett, M. L. y Pollock, T. G. (eds.) (2012), *The Oxford Handbook of Corporate Reputation*, Oxford University Press.

Hambrick, D. C. y Mason, P. A. [1984]: «Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers», *Academy of Management Review*, 9 (2), págs. 193-206.

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

Harris Interactive [2002]: *IV Annual Corporate Reputation Report: CEOs on Corporate Reputation Influencers, Corporate Social Responsibility, and Board Level Involvement*, Hill&Knowlton.

Hayward, M. L. y Hambrick, D. C. [1997]: «Explaining the premiums paid for large acquisitions: Evidence of CEO hubris», *Administrative Science Quarterly*, 42, págs. 103-127.

Hayward, M. L.; Rindova, V. P. y Pollock, T. G. [2004]: «Believing one's own press: The causes and consequences of CEO celebrity», *Strategic Management Journal*, 25 (7), págs. 637-653.

Hirshleifer, D. [1993]: «Managerial reputation and corporate investment decisions», *Financial Management*, 22, pág. 145.

Jian, M. y Lee, K. W. [2011]: «Does CEO reputation matter for capital investments?», *Journal of Corporate Finance*, 17 (4), págs. 929-946.

Johnson, W. B.; Young, S., y Welker, M. [1993]: «Managerial Reputation and the Informativeness of Accounting and Market Measures of Performance», *Contemporary Accounting Research*, 10, págs. 305-332.

Koh, K. [2011]: «Value or Glamour? An empirical investigation of the effect of celebrity CEOs on financial reporting practices and firm performance», *Accounting & Finance*, 51 (2), págs. 517-547.

Lee, S. [2006]: *CEO reputation: who benefits–the firm or the CEO?*, Working paper, University of Southern California.

Li, M. y Maksmovic, V. [2010]: *Selection of Star CEOs and Firm Performance*. Working Paper, University of Maryland.

Malmendier, U. y Tate, G. [2005]: «Does overconfidence affect corporate investment? CEO overconfidence measures revisited», *European Financial Management*, 11 (5), págs. 649-659.

– [2009]: «Superstar CEOs», *The Quarterly Journal of Economics*, 124 (4), págs. 1.593-1.638.

Men, L. R. [2012]: «CEO credibility, perceived organizational reputation, and employee engagement», *Public Relations Review*, 38 (1), págs. 171-173.

Milbourn, T. T. [2003]: «CEO reputation and stock-based compensation», *Journal of Financial Economics*, 68 (2), págs. 233-262.

Norburn, D. [1989]: «The chief executive: A breed apart», *Strategic Management Journal*, 10 (1), págs. 1-15.

Ranft, A. L.; Zinko, R.; Ferris, G. R., y Ronald Buckley, M. [2006]: «Marketing the Image of Management: The Costs and Benefits of CEO Reputation», *Organizational Dynamics*, 35 (3), págs. 279-290.

Roberts, P. W. y Dowling, G. R. [2002]: «Corporate reputation and sustained superior financial performance», *Strategic Management Journal*, 23, págs. 1.077-1.093.

Sinha, P. N.; Inkson, K. y Barker, J. R. [2012]: «Committed to a failing strategy: celebrity CEO, intermediaries, media and stakeholders in a co-created drama», *Organization Studies*, 33 (2), págs. 223-245.

Treadway, D. C.; Adams, G. L.; Ranft, A. L. y Ferris, G. R. [2009]: «A meso-level conceptualization of CEO celebrity effectiveness», *The Leadership Quarterly*, 20 (4), págs. 554-570.

Wade, J.; Porac, J. F.; Pollock, T. G. y Graffin, S. D. [2006]: «The burden of celebrity: The impact of CEO certification contests on CEO pay and performance», *Academy of Management Journal*, 49, págs. 643-660.

Weber Shandwick [2011]: *The Company Behind the Brand: In Reputation we Trust*.

Wiesenfeld, B. M., Wurthmann, K. y Hambrick, D. C. [2008]: «The stigmatization and devaluation of elites associated with corporate failures: A process model», *Academy of Management Review*, 33, págs. 231-251.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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

RESOLUCIÓN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS POR LA QUE SE ESTABLECEN CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL COSTE DE PRODUCCIÓN (I)

Javier Romano Aparicio
Profesor del CEF

Extracto

El pasado 23 de abril de 2015 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. La resolución trata de delimitar y establecer los criterios para cuantificar el coste de producción mediante el desarrollo de las referidas normas de registro y valoración del PGC y, al mismo tiempo, recoger y aclarar los criterios para determinar el coste de producción incluidos en las diferentes adaptaciones sectoriales del PGC y en las resoluciones y consultas emitidas por este Instituto. El presente trabajo pretende realizar un análisis de los diferentes apartados de la norma, comenzando con las primeras cinco partes de las quince en que se divide la resolución.

Palabras claves: coste de producción, coste directo, coste indirecto y producción conjunta.

RESOLUTION OF INSTITUTE OF ACCOUNTING AND AUDIT BY ESTABLISHING CRITERIA FOR DETERMINING THE COST OF PRODUCTION (I)

Abstract

Last April 23, 2015 the Resolution of the Institute of Accounting and Account audit by which criteria are established for the determination of the cost of production was published in the Official Bulletin of the State. The resolution tries to delimit and establish the criteria to quantify the cost of production by means of the development of the above-mentioned procedure of record and valuation of the PGC and, at the same time, to gather and clarify the criteria to determine the cost of production included in the different sectorial adjustments of the PGC and in the resolutions and consultations issued by this Institute. The present work tries to realize an analysis of the different paragraphs of the norm, beginning with the first five parts of the fifteen in which the resolution is divided.

Keywords: cost of production, direct cost, overhead and joint production.

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

RCyT. CEF, núm. 391 (octubre 2015)

Sumario

Introducción

1. Primera. Ámbito de aplicación
2. Segunda. Coste de producción
3. Tercera. Costes directos de producción
4. Cuarta. Costes indirectos de producción
5. Quinta. Producción conjunta

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

INTRODUCCIÓN

La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, establece los criterios relacionados con el coste de producción y que están recogidos en las siguientes normas:

- Plan General de Contabilidad (PGC) 2007:
  - Marco conceptual.
  - Norma de registro y valoración 2.ª, «Inmovilizado material».
  - Norma de registro y valoración 3.ª, «Normas particulares del inmovilizado material».
  - Norma de registro y valoración 10.ª, «Existencias».
- Adaptaciones sectoriales del PGC 1990[1]:
  - Empresas constructoras.
  - Federaciones deportivas.
  - Empresas inmobiliarias.
  - Empresas vitivinícolas.

El PGC se inclina por un modelo de costes reales completos, es decir, que se incluyen los costes fijos y variables[2] incurridos durante la fabricación, elaboración o construcción del producto. El reparto de los costes indirectos de producción se debe realizar según el nivel de utilización

[1] La disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de dicho real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Ley de Sociedades de Capital y en el propio PGC. Por lo tanto, en virtud de esta disposición cabe concluir que las empresas que venían aplicando las adaptaciones sectoriales del PGC de 1990, en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, están obligadas a seguir el nuevo PGC, sin perjuicio de que puedan seguir considerando los criterios incluidos en las adaptaciones como un adecuado referente interpretativo en todo aquello que no se oponga al nuevo PGC o sus disposiciones de desarrollo.

[2] Frente a los modelos de *direct costing* que solamente incluyen los costes variables para la determinación del coste de producción.

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

de la capacidad normal de producción de la empresa, y no se incluyen los costes de inactividad o subactividad respecto al ejercicio (o ejercicios) de fabricación, elaboración o construcción.

La resolución se divide en quince normas, cuyo análisis se realizará a lo largo del presente trabajo, que son las siguientes:

Primera	Ámbito de aplicación
Segunda	Coste de producción
Tercera	Costes directos de producción
Cuarta	Costes indirectos de producción
Quinta	Producción conjunta
Sexta	Mermas en los procesos productivos
Séptima	Gastos de comercialización y gastos posteriores a la venta
Octava	Gastos generales de administración o dirección de empresa
Novena	Gastos financieros
Décima	Diferencias de cambio en moneda extranjera
Undécima	Métodos de valoración de las existencias
Duodécima	Costes de las existencias en la prestación de servicios
Decimotercera	Normas particulares
Decimocuarta	Información a incluir en la memoria
Decimoquinta	Entrada en vigor

1. PRIMERA. ÁMBITO DE APLICACIÓN

La resolución del coste de producción es obligatoria para todo tipo de empresas (cualquiera que sea su forma jurídica) que apliquen el PGC, el PGC pymes y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas y será aplicable para la determinación del:

- Coste de producción de las existencias.
- Coste de producción 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)".

2. SEGUNDA. COSTE DE PRODUCCIÓN

En cualquier caso, el coste de producción estará formado por:

+ Precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles.

+ Bienes y servicios consumidos y directamente imputables al activo.

+ El importe que razonablemente corresponde de costes indirectos en relación con la producción del activo en la medida en que correspondan con un nivel de capacidad normal de trabajo.

EJEMPLO 1

Una empresa que se dedica a la fabricación de equipos informáticos desarrolla una serie de ordenadores para sus oficinas generales. De las hojas de fabricación se desprende la siguiente información:

Materiales comprados y consumidos	10.000
Mano de obra directa	14.000
Gastos indirectos de fabricación	2.000
Total	26.000

Solución

A medida que se incurre en los costes:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	10.000	
64	Gastos de personal	14.000	
62	Servicios exteriores	2.000	
57	Tesorería		26.000

.../...

"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 activación de los equipos cuando están en condiciones de funcionamiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	26.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		26.000

Además, en todo caso, formarán parte del coste de producción del **inmovilizado:**

a) Los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas o ensayos necesarios que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo. Estos gastos se minorarán en los ingresos generados por el activo durante ese periodo. Cuando los ingresos superen los gastos, el exceso minorará el coste de producción del activo.

   Por el contrario, los gastos y los ingresos relacionados con las actividades accesorias que pudieran realizarse con el inmovilizado, antes o durante el periodo de fabricación o construcción, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento.

b) Los costes por desmantelamiento o retiro y los costes de rehabilitación en los términos previstos en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

EJEMPLO 2

La sociedad Polímeros del Cantábrico, SA, cuyo objeto social es la producción de bobinas de polipropileno destinadas a la fabricación de envases alimentarios, ha realizado con sus propios medios la fabricación, instalación y montaje de unos equipos que permiten producir polipropileno de cinco micras de grosor menos que la que produce la maquinaria actualmente instalada, de patente alemana, y que está amortizada pues la vida útil de este tipo de instalaciones es de 15 años. El coste de los conceptos incurridos es de 150.000 quedando instalada el 31 de diciembre de 20X0, aunque no está lista para su funcionamiento,

.../...

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

.../...

ya que hay un periodo de pruebas (*fine tunnig*) de tres meses hasta que se consiga el grosor óptimo e iniciar su funcionamiento regular.

Durante los tres meses de prueba posteriores se han producido las siguientes situaciones:

a) Los consumos de materiales han sido de 5.000 u.m. no teniendo valor alguno la producción obtenida.

b) Los consumos de materiales han sido de 5.000 u.m. obteniendo bobinas de mayor grosor que se han vendido como envoltorios florales por 3.000 u.m.

c) Los consumos de materiales han sido de 5.000 u.m. obteniendo bobinas de mayor grosor que se han vendido como envoltorios florales por 6.000 u.m.

Solución

Apartado a:

La norma indica que los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas o ensayos necesarios que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento formarán parte del coste de producción. Por tanto, los asientos para registrar estos conceptos, compra de los materiales y activación, son los siguientes:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	5.000	
400	Proveedores		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	5.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		5.000

Apartado b:

En este caso los ingresos minoran los gastos activables, por lo que se hará:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	5.000	
400	Proveedores		5.000

.../...

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

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	3.000	
703	Ventas de subproductos y residuos		3.000

Importe activable = 5.000 – 3.000 = 2.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	2.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		2.000

Apartado c:

En este caso los ingresos superan a los gastos por lo que se minora el coste de producción del activo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	5.000	
400	Proveedores		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	6.000	
703	Ventas de subproductos y residuos		6.000

Importe que disminuye el activo = 5.000 – 6.000 = 1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
659	Otras pérdidas en gestión corriente	1.000	
233	Maquinaria en montaje		1.000

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

EJEMPLO 3

Un hospital ha fabricado con sus propios medios unos equipos para el tratamiento de enfermedades oncológicas que han supuesto un coste de 10.000 u.m. durante el año 20X1. Se les estima una vida útil de cinco años. Los costes de retirada el 31 de diciembre de 20X5 se estiman en 1.276,28. Tipo de actualización 5 % anual.

Solución

A medida que se ha incurrido en los gastos que conforman el coste de producción, se han ido registrando en las cuentas que por naturaleza les corresponde y una vez que se produce su activación el valor actual de la provisión por desmantelamiento es mayor coste de producción del inmovilizado, de acuerdo a lo establecido en la norma de registro y valoración 2.ª, «Inmovilizado material» del PGC.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6	Gastos por naturaleza	10.000	
–	Contrapartidas		10.000

Por la activación del inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	11.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		10.000
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado [1.276,28 × $(1{,}05)^{-5}$]		1.000

Una novedad interesante de la resolución es la que se refiere al **coste estándar**, el cual podrá ser utilizado por la empresa para determinar el coste de los productos siempre que el resultado de aplicarlo no difiera del coste de producción definido en el apartado 1 de esta norma, teniendo en cuenta el principio de importancia relativa.

A tal efecto el coste estándar se establecerá a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Si las condiciones varían de forma significativa, la empresa deberá revisar sus estimaciones iniciales.

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

Aunque la resolución no lo menciona, cabe la posibilidad de desarrollar un sistema que permita recoger las desviaciones económicas y técnicas que se producen en cada uno de los factores integrantes del coste de producción.

EJEMPLO 4

La sociedad El Pajarón se ha constituido en el año 20X10 y se dedicará a la fabricación del producto terminado X. Para el control de la fabricación ha establecido un sistema de costes estándares con el siguiente coste previsto para cada unidad de producto X:

Materia prima (2 kg × 90 u.m.)	180
Aprovisionamiento (2 u.m. por kilo).....	4
Mecanización (1/2 hora a 22 u.m./h)	11
Acabado (1/4 hora a 20 u.m./h)	5
Total	200

Al cierre del ejercicio hay 40 unidades de producto terminado con la siguiente composición de costes reales:

Materia prima (2 kg × 92 u.m.)	184
Aprovisionamiento (2 u.m. por kilo)	4
Mecanización (1/2 hora a 20 u.m./h)	10
Acabado (1/4 hora a 16 u.m./h)	4
Total	202

Solución

De acuerdo con lo establecido en la resolución se puede valorar el inventario a coste estándar siempre que no difiera significativamente del coste de producción real, por tanto, el valor de las existencias finales que figuran en el inventario final será de:

40 unidades de producto X a 200 u.m./unidad = 8.000

.../...

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

.../...

El asiento para reflejar dicho importe será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	8.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		8.000

El **método de los minoristas** también podrá aplicarse, pero sometido a la misma condición que se ha indicado para poder aplicar el método estándar. En este método, el coste de las existencias se determina deduciendo del precio de venta del artículo un porcentaje apropiado de margen bruto. El citado porcentaje tendría en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original; a menudo puede ser recomendable utilizar un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

EJEMPLO 5

La sociedad Alfa inició el 1 de enero de 20X5 la explotación de unos almacenes de venta al público, donde se vende una gran cantidad de artículos a precios unitarios relativamente bajos. Para el control de las existencias y cálculo del coste de las mismas, la sociedad utiliza el llamado «método de los minoristas».

Durante el ejercicio 20X5 se adquirieron mercancías que se marcaron a un precio de venta de 150.000 u.m. Durante los periodos estacionales (navidad y verano) se aumentaron los precios previamente marcados para determinados artículos de temporada por importe de 10.000 u.m., en tanto que hubo rebajas de precios por un total de 5.000 u.m.

- Compras 110.000
- Rebajas y descuentos 10.000
- Transportes y seguros 5.000

Calcular el valor de las existencias finales y el coste de ventas utilizando el método de los minoristas sabiendo que las ventas del periodo han sido de 140.000 u.m.

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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

	Precio de coste	Precio de venta
Existencias iniciales	0	0
Compras	110.000	150.000
Rebajas y descuentos	–10.000	0
Transportes y seguros	5.000	0
Aumento de precios	0	10.000
Disminuciones de precios	0	–5.000
Total	105.000	155.000

Dado que las ventas han ascendido a 140.000, las existencias finales valoradas a precio de venta se valoran en 15.000 (155.000 – 140.000)

Ahora se trata de calcular su valoración a precio de coste, para lo que hay que calcular simplemente cuál es el porcentaje que este representa sobre la venta.

$$\% \text{ coste} = (105.000/155.000) \times 100 = 67{,}74193\,\%$$

Las existencias finales a precio de coste serán:

$$15.000 \times 67{,}74193\,\% = 10.161$$

Y el coste de ventas:

$$\text{Coste de ventas} = \text{Existencias iniciales} + \text{Compras} - \text{Existencias finales}$$

$$\text{Coste de ventas} = 0 + 105.000 - 10.161 = 94.839$$

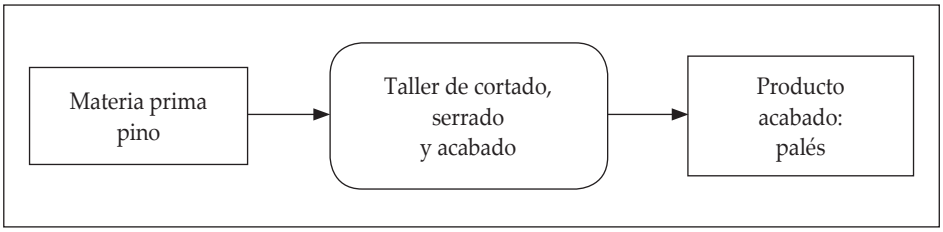
3. TERCERA. COSTES DIRECTOS DE PRODUCCIÓN

Los costes directamente imputables, o costes directos, son aquellos costes que se derivan de recursos cuyo consumo se puede **medir y asignar de forma inequívoca** a un determinado producto o a un conjunto de productos fabricados o construidos por la propia 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)".

EJEMPLO 6

La empresa Hermanos Andreo, SRL se dedica a la fabricación de un único tipo de palés de madera como único producto mediante un sencillo proceso de fabricación a partir de madera de pino.



La estructura de costes que tiene es muy sencilla, ya que solamente está formada por los siguientes costes directos:

- Consumo de materias primas y auxiliares.
- Costes de personal.
- Amortizaciones.

No existen costes de comercialización porque durante los últimos años viene trabajando con dos clientes de forma exclusiva y los costes de administración son pequeños y están externalizados.

Al inicio del año 20X1 la empresa tenía unas existencias de palés de 500 unidades con un coste unitario de 200 u.m. y unas existencias de madera de 1.000 metros cúbicos con un coste unitario de 50 u.m.

Los datos de fabricación relativos al año 20X1 son los siguientes:

- Compras de madera: 10.000 metros cúbicos a 50 u.m.
- Consumo de madera: 7.500 metros cúbicos.
- Producción obtenida: 2.500 palés.
- Gastos de personal: 100.000 u.m.
- Amortizaciones: 25.000 u.m.
- Ventas: 1.800 palés al precio unitario de 300 u.m.
- Gastos de administración: 50.000 u.m.

.../...

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

.../...

Determinar el valor de las existencias finales y el resultado de la actividad de Hermanos Andreo, SRL.

Solución

Como se ha señalado anteriormente, el coste de producción está formado, en este caso, por los costes directos que en nuestro caso son consumos de materias primas, costes de personal de producción y amortizaciones. El proceso del cálculo es el siguiente:

Consumo de materia prima:

Conceptos	Metros cúbicos	Coste unitario	Importe
Existencias iniciales	1.000	50	50.000
Compras netas del periodo	10.000	50	500.000
Total	11.000	50	550.000

Conceptos	Metros cúbicos	Coste unitario	Importe
Consumo	7.500	50	375.000
Existencias finales	3.500	50	175.000
Total	11.000	50	550.000

Coste de la producción del periodo:

Conceptos	Importes
Consumo de materias primas	375.000
Coste de personal	100.000
Amortizaciones	25.000
Total	500.000
Producción	2.500
Coste unitario	200

.../...

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

.../...

Movimiento de los productos terminados:

Conceptos	Unidades	Coste unitario	Importe
Existencias iniciales	500	200	100.000
Producción de periodo	2.500	200	500.000
Total	3.000	200	600.000

Conceptos	Unidades	Coste unitario	Importe
Coste de ventas	1.800	200	360.000
Existencias finales	1.200	200	240.000
Total	3.000	200	600.000

Márgenes y resultados:

Conceptos	Importes
Ventas (1.800 × 300)	540.000
Coste de ventas (1.800 × 200)	–360.000
Margen bruto sobre ventas	180.000
Costes de administración	–50.000
Resultado de la actividad	130.000

4. CUARTA. COSTES INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN

La resolución los define como costes indirectamente imputables, o costes indirectos, a aquellos costes que se derivan de recursos que se consumen en la producción, fabricación o construcción de uno o varios productos, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por **lo que no resulta viable una medición directa** de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello, para su imputación al producto es necesario **emplear unos criterios de distribución previamente definidos.**

A continuación realiza una serie de consideraciones en relación con su imputación mediante unos criterios razonables, para lo que se tendrá en cuenta, al menos, lo siguiente:

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

Se identificarán de forma específica los costes indirectos que deben ser asignados al ámbito de fabricación de la empresa, incluidos, en su caso, los de control de calidad, así como los de administración específicos u otros que estén vinculados a la producción. Estos costes indirectos se imputarán como **mayor importe del coste del producto, salvo los costes de subactividad.**

EJEMPLO 7

La empresa Alfa fabrica el producto X a partir de la materia prima Y. En el último ejercicio tenemos los siguientes datos:

- Compras de materia primas 100.000
- Existencia iniciales 20.000
- Existencias finales 30.000
- Gastos de personal 50.000
- Mano de obra directa 20.000
- Mano de obra indirecta 30.000
- Servicios exteriores 10.000
- Amortizaciones 30.000
- Existencias iniciales de productos terminados 12.000
- Existencias finales de productos terminados 15.000
- Tributos 2.000

El reparto de los costes indirectos a los centros de coste es el siguiente:

Costes/Centros	Aprovisionamiento	Fabricación	Comercial	Administración
Personal	10 %	50 %	20 %	20 %
Servicios exteriores	25 %	50 %	15 %	10 %
Amortizaciones	10 %	60 %	25 %	5 %
Tributos	25 %	25 %	25 %	25 %

El importe de las ventas ha sido de 200.000 u.m.

Valorar almacenes y establecer la cuenta de resultados funcional del periodo.

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 diagrama de la fabricación de producto X es el siguiente:



Consumo de materia prima:

Conceptos	Importe
Existencias iniciales	20.000
Compras netas del periodo	100.000
Total	120.000

Conceptos	Importe
Consumo	90.000
Existencias finales	30.000
Total	120.000

Reparto de los costes indirectos a los centros de coste:

Los centros de costes son unidades organizativas a las que se asignan los costes específicos mediante las correspondientes claves de reparto. En el caso del ejemplo expuesto son: aprovisionamiento, transformación, comercial y administración.

Costes/Centros	Total	Aprov.	Transf.	Comercial	Admón.
Personal	30.000	3.000	15.000	6.000	6.000
Servicios exteriores	10.000	2.500	5.000	1.500	1.000
Amortizaciones	30.000	3.000	18.000	7.500	1.500
Tributos	2.000	500	500	500	500
Total	72.000	9.000	38.500	15.500	9.000

.../...

"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)".

.../...

Coste de la producción terminada en el periodo:

Conceptos	Importes
Consumo de materias primas	90.000
Costes centro aprovisionamiento	9.000
Costes centro transformación	38.500
Mano de obra directa	20.000
Coste de producción del periodo	157.500

Movimiento de los productos terminados:

Conceptos	Importe
Existencias iniciales	12.000
Producción terminada del periodo	157.500
Total	169.500

Conceptos	Importe
Coste de ventas	154.500
Existencias finales	15.000
Total	169.500

Márgenes y resultados:

Conceptos	Importes
Ventas	200.000
Coste de ventas	–154.500
Margen bruto sobre ventas	45.500
Costes comerciales	–15.500
Margen comercial	30.000
Costes de administración	–9.000
Resultado de la actividad	21.000

"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)".

Los **costes de inactividad o subactividad** son aquellos costes consecuencia de la no utilización total o parcial de algún elemento en su capacidad productiva normal. Dichos costes se considerarán gasto del ejercicio y su medición se determinará a partir de los costes que no varían a corto plazo con el nivel de producción, teniendo presente la proporción resultante entre la actividad real y la capacidad normal de producción. A estos efectos, se entiende por **capacidad normal de producción** la que puede llegar a desarrollar un equipo productivo en condiciones adecuadas en términos económicos racionales.

EJEMPLO 8

La sociedad anónima Alonsa va a iniciar la implantación de una contabilidad analítica que le permita conocer a qué costes fabrica sus productos. Para ello pretende diferenciar los costes de los factores del proceso industrial y comercial, y los ingresos propios de los mismos. La información facilitada por el departamento de contabilidad es la siguiente:

- Gastos
  - Variación de existencias de productos terminados 10.000
  - Variación de existencias de materias primas..... 10.000
  - Compras de materias primas 364.000
  - Servicios exteriores 55.000
  - Gastos de personal 364.000
  - Amortizaciones 32.000
- Ingresos
  - Ventas netas de productos terminados 870.000

Información complementaria:

- Las amortizaciones corresponden a una cuota del 10 % del total de la inversión amortizable. La maquinaria representa una inversión de 120.000 y el resto corresponde al mobiliario comercial. Se consideran las amortizaciones costes fijos, habiéndose utilizado la maquinaria 1.800 horas, en lugar de las 2.000 horas que se estiman como utilización normal, dada su vida útil, que se ha calculado en 20.000 horas a lo largo de 10 años.
- El saldo de la cuenta de variación de existencias corresponde al siguiente detalle:

  a) Materias primas

  Existencias iniciales 125.000

  Existencias finales 115.000

.../...

"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)".

.../...

b) Productos terminados

Existencias iniciales	165.000
Existencias finales	155.000

- Los gastos de personal tienen el siguiente detalle:

Departamento de producción	300.000
Departamento de compras	14.000
Departamento comercial	25.000
Departamento de administración	25.000
Total	364.000

- En servicios exteriores se recogen los siguientes gastos:

Alquiler de edificios comerciales	10.000
Alquiler de almacén de materias primas	5.000
Asistencia técnica y *royalties*	16.000
Energía de fábrica	4.000
Otros servicios de fábrica	20.000
Total	55.000

Se pide:

1. Determinación del coste de los centros respectivos.
2. Coste de producción.
3. Márgenes y resultados.

Solución

El diagrama de la fabricación de producto X es el siguiente:



.../...

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

.../...

Consumo de materia prima:

Conceptos	Importe
Existencias iniciales	125.000
Compras netas del periodo	364.000
Total	489.000

Conceptos	Importe
Consumo	374.000
Existencias finales	115.000
Total	489.000

A partir de los cálculos anteriores se realizarán en la contabilidad interna los asientos relativos a los inventarios de las existencias iniciales y finales respectivamente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	125.000	
310	Materias primas		125.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas	115.000	
611	Variación de existencias de mercaderías		115.000

Cálculo de la subactividad:

- Inversión × 10 % = 32.000; Inversión = 320.000
- Maquinaria: 120.000 × 10 % = 12.000
- Mobiliario comercial: 200.000 × 10 % = 20.000
  - Actividad: 12.000 × 1.800/2.000 = 10.800
  - Subactividad: 12.000 × 200/2.000 = 1.200

.../...

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

.../...

Reparto de los costes indirectos a los centros de coste:

El reparto de los costes indirectos con base en las claves de reparto establecidas y teniendo en cuenta que los costes de subactividad se ubican en un centro independiente:

Costes/Centros	Total	Aprov.	Transf.	Comercial	Admón.	Subact.
Personal	364.000	14.000	300.000	25.000	25.000	
Servicios exteriores	55.000	5.000	40.000	10.000		
Amortizaciones	32.000		10.800	20.000		1.200
Total	451.000	19.000	350.800	55.000	25.000	1.200

Movimiento de los productos terminados:

Conceptos	Importe
Existencias iniciales	165.000
Producción terminada del periodo	743.800
Total	908.800

Conceptos	Importe
Coste de ventas	753.800
Existencias finales	155.000
Total	908.800

A partir del cuadro anterior, una vez obtenido el valor de las existencias finales de productos terminados, se puede reflejar el valor de los productos terminados en la contabilidad externa por su coste de producción.

Por las existencias finales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados	155.000	
712	Variación de existencias de productos terminados		155.000

.../...

"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 las existencias iniciales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
712	Variación de existencias de productos terminados	165.000	
350	Productos terminados		165.000

Márgenes y resultados:

Conceptos	Importes
Ventas	870.000
Coste de ventas	–753.800
Margen bruto sobre ventas	116.200
Costes comerciales	–55.000
Margen comercial	61.200
Costes de administración	–25.000
Resultado de la actividad	36.200

La resolución señala en relación con la imputación de los costes indirectos las siguientes cuestiones en la determinación del coste de producción:

- La amortización del inmovilizado material implicado en el proceso productivo **no se verá reducida** en el importe que resulte de la **imputación de subvenciones** obtenidas en su adquisición.
- Se **incluirán** como costes indirectos de producción **la amortización de los gastos de investigación** que tengan relación directa con el proceso productivo en cuestión. Por el contrario, los **gastos de investigación** contabilizados como **gastos del periodo no formarán** parte del coste de producción.
- De acuerdo con el principio de uniformidad, los criterios de distribución de los costes indirectos se habrán de preestablecer sistemáticamente y se deberán mantener **uniformemente** a lo largo del tiempo en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de un criterio. En caso de modificación de los criterios de distribución será de aplicación la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones del PGC.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 asignación e imputación de costes a los productos se realizará hasta que dichos productos estén terminados, es decir, cuando se hallen en condiciones de ser destinados al consumo final o a su utilización por otras empresas.

5. QUINTA. PRODUCCIÓN CONJUNTA

Si en un determinado proceso de fabricación, de forma inexorable, se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables inequívocamente a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto realizable del citado producto.

EJEMPLO 9

La empresa Biomecánica, SA se dedica a la elaboración de los productos A y B que comercializa ella misma.

El control de costes se lleva a cabo en las siguientes secciones:

- Sección de transformación:
  - Sección central de energía.
  - Sección taller de reparaciones.
  - Sección taller de fabricación.
  - Sección taller de acabado.
- Sección comercial:
  - Sección de distribución.

Operaciones e información a tener en cuenta:

a) La nómina del periodo ascendió a 700.000 u.m., siendo en su totalidad costes indirectos que se reparten en función de las claves establecidas en la estadística de costes.

b) Otros gastos fueron:

- Primas de seguros 12.000
- Suministros 150.000
- Reparaciones y conservación 68.000

.../...

"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)".

.../...

c) La amortización del periodo fue de 600.000 u.m., imputándose 3/5 al producto A y el resto al producto B.

d) Los costes indirectos se reparten de la siguiente forma:

	Central de energía	Taller reparaciones	Taller fabricación	Taller acabado	Comercial
Sueldos y salarios	20 %	20 %		60 %	
Primas de seguros				100 %	
Suministros	10 %		50 %	10 %	30 %
Reparaciones		100 %			

e) Las compras de materiales durante el ejercicio han sido 28.000 unidades físicas al coste unitario de 2 u.m.

f) Datos relativos a las existencias:

Existencias iniciales materiales	12.000	1,8
Existencias iniciales producto A	200	400
Existencias iniciales producto B	300	350

g) El consumo de materiales ha sido de 30.000 unidades físicas al precio unitario de 2 u.m. siendo imputable el 25 % al producto A y el resto al producto B.

h) La central de energía se reparte al 50 % entre el taller de fabricación y acabado y la sección de reparaciones, 108.000 a taller de fabricación y 100.000 a taller de acabado.

i) Los costes de las secciones de transformación se reparten entre los productos atendiendo a las prestaciones entre estos. El taller de fabricación imputa una parte al producto A y tres al producto B. El taller de acabado se reparte por partes iguales.

j) Se han producido 1.800 unidades del producto A y 2.000 unidades del producto B.

k) El precio de venta fue de 500 u.m./unidad de producto A y se han vendido 1.950 unidades y 600 u.m./unidad para el producto B del que se han vendido 2.000 unidades.

l) Los costes de comercialización se imputan proporcionalmente a las ventas.

Cálculos para obtener el resultado de la actividad y la valoración de los almacenes sabiendo que el criterio de valoración es el coste medio ponderado.

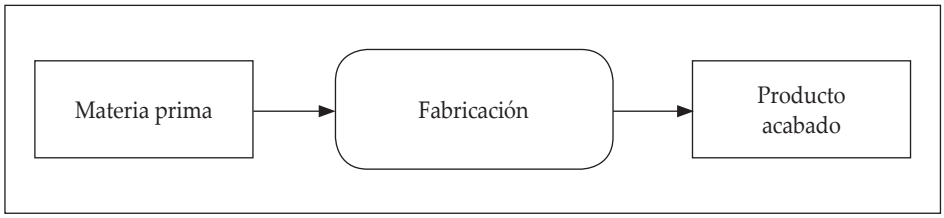
.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 diagrama de la fabricación de producto X es el siguiente:



Consumo de materia prima:

Conceptos	Unidades	Coste unitario	Importe
Existencias iniciales	12.000	1,80	21.600
Compras netas del periodo	28.000	2,00	56.000
Total	40.000	1,94	77.600

Conceptos	Importe	Coste unitario	Importe
Consumo	30.000	1,94	58.200
Existencias finales	10.000	1,94	19.400
Total	40.000	1,94	77.600

A partir de los cálculos anteriores se realizarán en la contabilidad interna los asientos relativos a los inventarios de las existencias iniciales y finales respectivamente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	21.600	
310	Materias primas		21.600

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas	19.400	
611	Variación de existencias de materias primas		19.400

.../...

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

.../...

Reparto de los costes indirectos a los centros de coste:

El reparto de los costes indirectos se realiza con base en las claves de reparto establecidas. Además, en este caso, existen secciones auxiliares que son centros de costes que contribuyen indirectamente a la producción prestando servicios a los centros principales (aprovisionamiento, transformación, comercial y administración). Ejemplos de los mismos son los siguientes: centro de mantenimiento, centro de energía, centro de transportes.

Si existe este tipo de centros, estamos obligados a realizar un reparto primario de los costes indirectos a las secciones principales y auxiliares y posteriormente un reparto secundario donde los costes de las secciones auxiliares se trasladan a las principales con base en las claves de distribución establecidas.

Costes/Centros	Total	Energía	Repar.	Fabric	Acabado	Comercial
Salarios	700.000	140.000	140.000		420.000	
Primas de seguros ...	12.000				12.000	
Suministros	150.000	15.000		75.000	15.000	45.000
Reparaciones	68.000		68.000			
Reparto primario	930.000	155.000	208.000	75.000	447.000	45.000
Subreparto						
Sección energía		–155.000		77.500	77.500	
Sección reparación ..			–208.000	108.000	100.000	
Reparto final	930.000	0	0	260.500	624.500	45.000

Coste de la producción terminada en el periodo:

Costes/Producto	Total	Producto A	Producto B
Consumo de materias primas	58.200	14.550 (58.200 × 25%)	43.650 (58.200 × 75%)
Fabricación	260.500	65.125 (260.000 × 25%)	195.375 (260.000 × 75%)

.../...

.../...

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

.../...

Costes/Producto	Total	Producto A	Producto B
.../...			
Acabado	624.500	312.250 (624.500 × 50%)	312.250 (624.500 × 50%)
Amortizaciones	600.000	360.000 (600.000 × 3/5)	240.000 (600.000 × 2/5)
Total	1.543.200	751.925	791.275
Unidades producidas		1.800	2.000
Coste unitario		417,74	395,64

Movimiento de los productos terminados:

Producto A

Conceptos	Unidades	Coste unitario	Importe
Existencias iniciales	200	400	80.000
Producción del periodo	1.800	417,74	751.925
Total	2.000	415,96	831.925

Conceptos	Importe	Coste unitario	Importe
Coste de ventas	1.950	415,96	811.127
Existencias finales	50	415,96	20.798
Total	2.000	415,96	831.925

Por el registro contable de los inventarios del producto A:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
712	Variación de existencias de productos terminados	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)".

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
350	Productos terminados		80.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados	20.798	
712	Variación de existencias de productos terminados		20.798

Producto B

Conceptos	Unidades	Coste unitario	Importe
Existencias iniciales	300	350,00	105.000
Producción del periodo	2.000	395,64	791.280
Total	2.300	389,69	896.280

Conceptos	Importe	Coste unitario	Importe
Coste de ventas	2.000	389,69	779.374
Existencias finales	300	389,69	116.906
Total	2.300	389,68	896.280

Por el registro contable de los inventarios del producto B:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
712	Variación de existencias de productos terminados	105.000	
350	Productos terminados		105.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados	116.906	
712	Variación de existencias de productos terminados		116.906

.../...

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

.../...

Márgenes y resultados:

Conceptos	Producto A	Producto B	Total
Ventas	975.000 (1.950 × 500)	1.200.000 (2.000 × 600)	2.175.000
Coste de ventas	–811.127 (1.950 × 415,96)	–779.370 (2.000 × 389,69)	–1.590.497
Margen bruto sobre ventas	163.873	420.630	584.503
Coste comerciales	–20.172	–24.828	–45.000
Resultado de la actividad	143.701	395.802	539.503

Además si del proceso de fabricación se obtienen adicionalmente subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperados, su valoración se realizará de acuerdo con las normas generales del cálculo del coste de producción. No obstante, cuando esta valoración sea de **importancia secundaria**, se **podrán valorar por el valor neto realizable,** importe que **se deducirá del coste del producto o productos principales.**

Se consideran:

a) **Subproductos:** los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.

b) **Residuos, desechos o desperdicios**: los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser reutilizados o vendidos.

c) **Materiales recuperados**: los que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo, y una vez que han sido reacondicionados para su uso.

Por último, señalar que si alguno de estos componentes obtenidos en la producción conjunta tuviera **un valor neto realizable negativo**, como puede ser el caso de los residuos que no tengan mercado y deban ser objeto de un proceso de eliminación obligatorio, el coste separable del residuo se **sumará al coste del producto o productos principales**.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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

NIA-ES 700. FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

Extracto

La NIA-ES 700 establece los criterios a seguir en la forma, estructura, contenido y casuística del informe de auditoría con opinión no modificada (actualmente denominada opinión favorable u opinión limpia), en el que el auditor resume de manera sistemática los estados financieros auditados, la responsabilidad de la entidad auditada, su responsabilidad como auditor y su opinión.

Palabras claves: opinión no modificada, marco de imagen fiel, marco de cumplimiento e informe de auditoría.

ISA 700. FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS

Abstract

The NIA-ES 700 establishes the criteria to be followed in the shape, structure, content and Casuistry of the audit report with unmodified opinion (currently known as favourable opinion or clean opinion), in which the auditor summarizes systematically audited financial statements, the responsibility of the audited entity, its responsibility as auditor and his opinion.

Keywords: unmodified opinion, fair presentation framework, compliance framework and auditor's report.

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

RCyT. CEF, núm. 391 (octubre 2015)

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 700
   - 3.1. Introducción
   - 3.2. Objetivos
   - 3.3. Definiciones
   - 3.4. Requerimientos

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 700, que al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que empiecen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirá siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. MODIFICACIONES RELEVANTES

La actual NTA, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), ya recoge sustancialmente el espíritu y el contenido de las tres NIA que regulan la emisión del informe de auditoría: la NIA-ES 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros», la NIA-ES 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente» y la NIA-ES 706, «Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente».

Por ese motivo, las diferencias con la normativa vigente se circunscriben fundamentalmente a aspectos formales de presentación y a facilitar más información en el informe de auditoría que actualmente no forma parte, de manera explícita, del contenido del informe, pero sí de la normativa que regula la actividad de auditoría.

Desde un punto formal o estructural, se plantean las siguientes novedades:

- Lo que denominaríamos actualmente párrafo de alcance, ampliado en información, se divide en tres apartados:

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

  - Apartado introductorio.
  - Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.
  - Apartado sobre la responsabilidad del auditor.
- Se diferencian en un subapartado específico las necesidades de información impuesta por legislación diferente a la propia norma (párrafo actual del informe de gestión).

Por lo que se refiere a la mayor información aportada, afecta sustancialmente a los apartados «Apartado introductorio» y «Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros», y se refiere al cumplimiento de obligaciones del auditor y la entidad auditada; que como se ha indicado actualmente ya viene establecida en la normativa correspondiente (cumplimiento de ética, responsabilidad del control interno...), pero no hay obligación de plasmarlo en el propio informe del auditor.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 700

La NIA-ES 700, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada la norma, que a la sazón son los siguientes:

- **Introducción:** establece el alcance de la norma.
- **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
- **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
- **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.
- **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance del contenido regulatorio los siguientes aspectos:

- Trata la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros que está auditando.
- Establece la estructura y contenido del informe de auditoría cuando se están auditando estados financieros globalmente considerados (en contraposición 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)".

NIA-ES 805 que se refiere a una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero) y el auditor emite una opinión no modificada (opinión favorable o limpia).

Estos aspectos se complementan con lo dispuesto en la NIA-ES 705 y la NIA-ES 706 anteriormente mencionadas.

3.2. OBJETIVOS

En consonancia con la responsabilidad asumida por el auditor, la norma establece como objetivos los siguientes:

- Que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros auditados, que esté soportada por las conclusiones obtenidas en las pruebas de auditoría realizadas.
- Que el auditor exprese con claridad su opinión, en un informe escrito.

3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **Estados financieros con fines generales:** los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales (a efectos prácticos, con carácter general, son los estados financieros referidos a las cuentas anuales individuales, las cuentas anuales consolidadas y los estados financieros intermedios).
- **Marco de información con fines generales:** un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un «marco de imagen fiel» o «marco de cumplimiento»

  El marco de imagen fiel exige el cumplimiento de sus requerimientos, pero, para alcanzar la imagen fiel, permite dar información adicional a la legalmente exigida o bien, en circunstancias excepcionales, posibilita el incumplimiento de alguno de sus requerimientos. El marco de cumplimiento exige sin excepciones, el cumplimiento de sus requerimientos.
- **Opinión no modificada:** opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

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

3.4. REQUERIMIENTOS

En este apartado, la norma regula la obligación del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros que está auditando, los tipos de opinión que puede emitir y la forma, estructura y contenido del informe de auditoría.

En relación con la **formación de la opinión**, la norma dispone que el auditor, con base en la evidencia suficiente y adecuada que haya obtenido, debe formarse una opinión sobre si los estados financieros se han preparado, en los aspectos cualitativos y cuantitativos, de acuerdo con el marco normativo aplicable (debe venir informado o descrito adecuadamente en dichos estados financieros) y que no contienen incorrecciones relevantes por error o fraude. Asimismo, dispone que en caso de que el marco normativo aplicable sea de imagen fiel, el auditor debe evaluar si dichos estados financieros representan la imagen fiel de la entidad auditada.

En cuanto a **la opinión**, la norma establece dos tipos: opinión no modificada y opinión modificada:

- Opinión no modificada (opinión favorable o limpia): cuando el auditor no ha detectado incidencias relevantes en los estados financieros auditados, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable.
- Opinión modificada (opinión con salvedades, desfavorable o denegada): cuando el auditor ha detectado incidencias relevantes o muy relevantes en los estados financieros auditados, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable, o bien no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de carácter relevante.

Por lo que respecta a **la forma**, la norma establece la obligatoriedad de que el informe se formalice por escrito.

Por lo que se refiere a la **estructura y contenido**, el informe de auditoría se estructura en los siguientes apartados y contenido:

- Título. El informe debe tener un título que indique que ha sido realizado por un auditor independiente; lo que implica que ha cumplido con los requerimientos sobre ética en relación con la independencia.
- Destinatario. El informe debe identificar las personas físicas o jurídicas a quienes vaya destinado (socios, accionistas...) y las que hubieran realizado el encargo si no coinciden con las destinatarias.
- Apartado introductorio. Identifica la entidad auditada, los estados financieros auditados, el marco normativo de información financiera aplicado en su confección o formulación y la fecha o periodo que abarcan dichos estados.

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

Asimismo, en el caso de que los estados financieros auditados se incluyan junto con otra información en un documento, el auditor puede considerar, si es posible, identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros auditados.

- Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros. Identifica el órgano de la entidad auditada responsable de la formulación de los estados financieros auditados, haciendo referencia tanto a su responsabilidad en su formulación de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable, como a su responsabilidad en el establecimiento, mantenimiento y supervisión del control interno que posibilita dicha formulación sin incorrecciones materiales relevantes por error o fraude.

- Responsabilidad del auditor. Hace referencia a la responsabilidad que tiene el auditor de emitir una opinión sobre los estados financieros auditados, basándose en el trabajo realizado; en el caso de España de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España (NIA-ES), que le exige el cumplimiento de los requerimientos sobre ética, así como planificar y ejecutar el trabajo de auditoría con el fin de alcanzar una seguridad razonable de que los estados financieros auditados no contienen incorrecciones por error o fraude relevantes.

  Además, en este apartado debe indicarse que la auditoría ha supuesto la aplicación de procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada de los importes y de la información contenida en los estados financieros auditados, y que su diseño depende del criterio profesional del auditor, en función de la valoración de los posibles riesgos de incorrección material por error o fraude y del resultado de la evaluación, a los solos efectos del trabajo de auditoría, del control interno que posee la entidad auditada, sin que por ello el auditor opine sobre su eficacia.

  Asimismo, en este apartado, el auditor debe manifestar que ha evaluado la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la entidad auditada, así como la presentación global de los estados financieros auditados.

- Opinión del auditor. Contiene la opinión del auditor sobre la auditoría realizada de los estados financieros.

  El contenido de la opinión viene establecido por la norma, si bien reconoce la posibilidad de que por imperativo legal o reglamentario el informe de auditoría y, por lo tanto, la opinión tengan un contenido diferente.

  En el caso de que el contenido sea diferente, el auditor debe valorar si es suficiente para que los destinatarios del informe de auditoría no hagan una interpretación errónea del resultado de la auditoría y si, en su caso, tiene que incluir una explicación adicional para evitar la errónea comprensión. No obstante, si aún así, el auditor considera que la explicación adicional no puede mitigar una posible interpretación

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

errónea, la norma le remite a lo dispuesto en la NIA-ES 210, que exige al auditor no aceptar el trabajo de auditoría, excepto que esté obligado legal o reglamentariamente. En esta situación, la NIA-ES 210 dispone que la auditoría realizada no cumple con las NIA y, por lo tanto, el auditor no puede incluir ninguna mención en su informe a que el trabajo se ha realizado de conformidad con las NIA.

En el caso de que la redacción se ajuste a lo establecido en la norma y los estados financieros auditados se hayan formulado según un marco normativo de información financiera de imagen fiel, el párrafo de opinión no modificada (favorable o limpia), de acuerdo con la legislación española, debe identificar los estados financieros auditados y señalar que expresan, en todos los aspectos materiales, la imagen fiel de la entidad auditada, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea o, en su caso, el marco de información financiera que le resulte aplicable. Si los estados financieros auditados se han formulado según un marco normativo de información financiera de cumplimiento, la opinión indicará que dichos estados han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con dicho marco de información financiera aplicable.

- Otras responsabilidades del auditor. Recoge necesidades de información exigidas por disposiciones distintas a la NIA.

  La norma trata este apartado como una sección específica dentro del propio informe de auditoría, con la finalidad de diferenciar las responsabilidades impuestas por la NIA y las impuestas por otras disposiciones legales. Para ello establece que los apartados ya comentados, «Apartado introductorio», «Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros», «Responsabilidad del auditor» y «Opinión del auditor», queden englobados bajo un subtítulo denominado «Informe sobre los estados financieros», mientras que la información relativa a «Otras responsabilidades del auditor» figure a continuación en el informe con el subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

  En el caso de España, en este subtítulo se incluye el contenido del actualmente denominado párrafo del informe de gestión, limitándose la responsabilidad del auditor a contrastar que la información contable contenida en dicho párrafo coincide con la auditada y, en su caso, poner de manifiesto en el mismo párrafo las diferencias relevantes que pudieran existir.

  La norma también recoge la posibilidad de que la información a la que se refiere este apartado pueda plasmarse en un informe diferente al de auditoría, si disposiciones legales o reglamentarias lo exigieran.

- Firma del auditor. Recoge la firma obligatoria del auditor, que según la jurisdicción, puede hacerlo en nombre propio, en nombre de la sociedad de auditoría correspondiente o en nombre de ambos. En determinadas jurisdicciones puede exigirse la identificación de su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o su reconocimiento por la autoridad competente.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 caso español firmará el auditor individual que ha realizado la auditoría y, en el caso de sociedades de auditoría, el socio que ha dirigido y realizado la auditoría y firma en nombre de la sociedad de auditoría.

- Fecha del informe de auditoría. No podrá ser anterior a la de la obtención de la evidencia suficiente y adecuada sobre el contenido cuantitativo y cualitativo de los estados financieros auditados, incluida su preparación y asunción de responsabilidad por el órgano encargado de formularlos.

  La obtención de evidencia incluye la valoración de los hechos o transacciones ocurridos hasta la fecha del informe (hechos posteriores) como ocurre en la actualidad.

- Dirección del auditor. El informe debe indicar el lugar donde el auditor firmante ejerce y, por lo tanto, donde ha emitido el informe de auditoría.

Adicionalmente, la norma establece cómo debe actuar el auditor cuando los estados financieros auditados se presentan por motivos legales, reglamentarios o voluntarios, junto con otra información no requerida por el marco de información financiera aplicable. Esta información adicional puede estar o no auditada. No obstante, el hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de la responsabilidad de leerla con el fin de identificar incongruencias materiales con los estados financieros auditados.

Cuando esta información adicional no ha sido auditada, y pudiendo presentarse claramente diferenciada de los estados financieros auditados no se hace, el auditor debe solicitar a la entidad auditada que lo diferencie, de no hacerlo, el auditor debe explicar en el informe de auditoría que esa información adicional no ha sido auditada.

Cuando esa información adicional no se puede diferenciar claramente de los estados financieros auditados por su naturaleza o modo de presentación y, por lo tanto, forma parte de dichos estados, la opinión del auditor se refiere también a esa información. En esta situación:

- No es necesario que el párrafo introductorio del informe de auditoría haga referencia a dicha información adicional, siempre que el contenido de las notas de la memoria sea suficiente.
- Si las disposiciones legales o reglamentarias no exigen auditar la información adicional, la entidad auditada puede solicitar al auditor que no la incluya en el alcance de su trabajo.
- Si la información adicional no está auditada, el auditor debe evaluar el lugar donde se presenta dicha información y si está identificada como «no auditada».
- La entidad auditada puede decidir cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pudiera considerarse que el auditor está opinando sobre la misma.

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

Finalmente, en un anexo, la norma incorpora tres modelos de informe de auditoría, dos de ellos preparados de conformidad con un marco normativo de información financiera de imagen fiel (cuentas anuales individuales y consolidadas) y el tercero preparado de conformidad con un marco normativo de información financiera de cumplimiento. Hay que destacar que en el mismo anexo están los modelos de imagen fiel adaptados a la normativa española, no así el modelo de marco de cumplimiento, al no contemplar la normativa española, con carácter general, en el caso de cuentas anuales, la utilización de un marco diferente al de imagen fiel.

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

NIA-ES 705. OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

Jesús García Álvaro
Economista y auditor de cuentas

Extracto

La NIA-ES 700 regula la emisión de informes de auditoría con opinión no modificada (favorable o limpia), mientras que la NIA-ES 705 regula la emisión de informes de auditoría con opinión modificada (no favorable). Ambas, junto con la NIA-ES 706, «Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente» y la NIA-ES 710, «Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos», conforman el bloque esencial normativo sobre la técnica en la emisión de los informes de auditoría.

Palabras claves: opinión modificada, opinión denegada, opinión desfavorable y opinión con salvedades.

ISA 705. MODIFICATIONS TO THE OPINION IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

Abstract

The ISA 700 regulates the issuance of non-modified opinion (pro or clean) audit reports, while the ISA 705 regulates the issuance of amended opinion (pro or clean) audit reports. Both, along with the ISA 706, «Emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs in the independent auditor's report» and the ISA 710, «Comparative information: figures for previous periods and comparative financial statements», constitute essential regulatory block on the technique in the issuance of audit reports.

Keywords: modifications to the opinion, opinion denied, adverse opinion and qualified opinion.

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

RCyT. CEF, núm. 391 (octubre 2015)

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 705
   - 3.1. Introducción
   - 3.2. Objetivo
   - 3.3. Definiciones
   - 3.4. Requerimientos

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría (NTA) por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 705, que al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que empiecen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las NTA actuales, y que las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. MODIFICACIONES RELEVANTES

La actual NTA por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA (Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) ya recoge sustancialmente el espíritu y el contenido de las tres normas internacionales de auditoría que regulan la emisión del informe de auditoría: la NIA-ES 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros»; la NIA-ES 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente», y la NIA-ES 706, «Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente».

Por ese motivo, las diferencias con la normativa vigente se circunscriben fundamentalmente a aspectos formales de presentación y a facilitar más información en el informe de auditoría.

Desde un punto formal o estructural, se plantean las siguientes novedades:

- Lo que denominaríamos actualmente párrafo de alcance, ampliado en información, se divide en tres apartados:

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

  - Apartado introductorio.
  - Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros.
  - Apartado sobre la responsabilidad del auditor.

- Los párrafos de salvedades actuales se siguen ubicando antes de la opinión, pero se agrupan en un apartado denominado, en función de la opinión emitida, «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable» o «Fundamento de la denegación de opinión».
- Se diferencia un apartado específico para la opinión titulado «Opinión con salvedades», «Opinión desfavorable» o «Denegación de opinión», en función de la opinión emitida.
- Se diferencian, en un subapartado específico, las necesidades de información impuestas por la legislación diferente a la propia norma (párrafo actual del informe de gestión).

La mayor información aportada en el informe de auditoría afecta sustancialmente a los apartados «Apartado introductorio» y «Apartado sobre la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros», y se refiere al cumplimiento de obligaciones del auditor y la entidad auditada. Esas obligaciones ya vienen establecidas en la normativa actual (cumplimiento de ética, responsabilidad del control interno...), pero no hay obligación de informar de ello en el propio informe del auditor.

Finalmente, llama la atención que en la vigente normativa todas las salvedades por limitaciones se excepcionan en el párrafo de alcance, mientras que con la NIA-ES 705, en el caso de opinión con salvedades, las limitaciones solo se mencionan en el apartado de fundamento de la opinión, mientras que cuando se deniega la opinión además se debe poner de manifiesto la falta de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en el apartado «Responsabilidad del auditor».

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 705

La NIA-ES 705, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en que está estructurada, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y los tipos de opiniones modificadas.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo que sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** establecen las obligaciones que tiene el auditor a la hora de emitir un informe de auditoría.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma establece como alcance la regulación de la responsabilidad del auditor cuando, una vez realizado el trabajo de campo, concluye que debe emitir una opinión modificada sobre los estados financieros auditados.

En este sentido, la norma establece los siguientes tres tipos de opinión modificada:

- Opinión con salvedades.
- Opinión desfavorable (o adversa).
- Opinión denegada (o abstención).

La emisión de un tipo u otro de opinión modificada está en función de dos variables:

- Si el auditor ha detectado en los estados financieros auditados incorrecciones materiales o no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Si, en ambos casos, se producen o no de manera generalizada dichas incorrecciones.

El siguiente cuadro que figura en la norma resume de manera gráfica los tipos y causas de las diferentes opiniones modificadas:

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	**Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros**	
	Material pero no generalizado	**Material y generalizado**
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión (o abstención)

La opinión modificada surge de la existencia o posible existencia de incorrecciones materiales, por ello la norma se remite al concepto de incorrección que recoge la NIA-ES 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría», que la define de la siguiente manera:

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

«Incorrección: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales».

Por lo tanto, una incorrección material puede surgir en relación con:

- La adecuación o aplicación de las políticas contables seleccionadas.
- La adecuación o idoneidad de la información contenida en los estados financieros auditados.

3.2. OBJETIVO

En consonancia con la responsabilidad asumida por el auditor, la norma fija como objetivo que la opinión modificada que emita el auditor se exprese con claridad, en consonancia con la evidencia que haya o no obtenido.

3.3. DEFINICIONES

A efectos clarificadores, la norma incluye unas definiciones sobre conceptos empleados a lo largo de sus diferentes apartados, que posibilitan la comprensión de lo regulado. En concreto contiene las siguientes definiciones:

- **Generalizado:** término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de estas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:
  - No se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros.
  - En caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

- **Opinión modificada:** opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión.

3.4. REQUERIMIENTOS

En este apartado, la norma trata las situaciones que dan lugar a una opinión modificada y cómo afectan a la estructura del informe de auditoría.

- **Opinión con salvedades.** Se origina al detectarse incorrecciones materiales no generalizadas (consideradas individualmente o de forma agregada) en la evidencia de auditoría suficiente y adecuada obtenida; o cuando no pudiéndose obtener evidencia de auditoría (limitación al alcance) el auditor considera que las posibles incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales pero no generalizados en los estados financieros auditados.
- **Opinión desfavorable (o adversa).** Se origina cuando, con base en la evidencia de auditoría suficiente y adecuada obtenida, las incorrecciones detectadas son materiales y generalizadas en los estados financieros auditados.
- **Denegación (o abstención) de opinión.** Se origina por dos motivos:

  1. Al no poder obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (limitación al alcance) y el auditor considera que, en el caso de existir incorrecciones, sus efectos podrían ser materiales y generalizados en los estados financieros auditados.
  2. Cuando se obtenga evidencia adecuada y suficiente de la existencia de múltiples incertidumbres, y se desconoce los efectos de su posible interacción conjunta en los estados financieros auditados.

Las limitaciones al alcance pueden deberse a imposiciones de la sociedad auditada, a la naturaleza o momento de realización del trabajo de auditoría o a circunstancias ajenas a la sociedad auditada y al auditor. No obstante, la imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no supone, en principio, una limitación si es posible sustituirlo por otro alternativo que aporte evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Cuando la limitación la impone la sociedad auditada después de que el auditor haya aceptado el trabajo de auditoría, y como consecuencia de la misma tenga que emitirse una opinión con salvedades o denegada, el auditor debe solicitar a la dirección que elimine la limitación. Si no la elimina, deberá comunicárselo a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos

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

participen en la dirección, y si es posible aplicará procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

En el caso de que no pueda obtener evidencia por la limitación o a través de procedimientos alternativos, el auditor debe proceder de la siguiente manera:

- Cuando los posibles efectos de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, pudieran ser materiales, pero no generalizados, emitirá una opinión con salvedades.
- Cuando los posibles efectos de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, pudieran ser materiales y generalizados, si es posible legalmente y factible, renunciará al trabajo de auditoría, comunicando previamente a los responsables del gobierno de la entidad cualquier otra salvedad detectada que hubiera supuesto la emisión de una opinión modificada.

  Si la renuncia no es posible por imposiciones legales o reglamentarias, emitirá un informe con opinión denegada, y puede valorar incluir un párrafo sobre otras cuestiones en su informe explicando las razones por las que no ha renunciado al trabajo de auditoría.

  Por otra parte, si el auditor renuncia puede estar obligado a comunicárselo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad, si así está previsto de manera legal, reglamentaria o profesional. En el caso español hay que remitirse a lo establecido por el artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuyo tenor es el siguiente:

  > «2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de conformidad con la normativa prevista en el artículo 6 y con el contrato de auditoría suscrito entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan solo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
  >
  > a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III.
  >
  > b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos.
  >
  > En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes

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

de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente».

Asimismo, hay que tener en cuenta que cuando se emite una opinión desfavorable o denegada, el informe de auditoría no puede incluir simultáneamente otra opinión favorable sobre una parte de los estados financieros auditados (un solo estado financiero, uno o más elementos, cuentas o partidas específicas...). Esto implica que desaparece la posibilidad de opinión parcial que recoge actualmente el punto 3.3.16 de la Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (BOE n.º 36, de 11 de febrero).

Para observar los cambios que la emisión de una opinión modificada produce en la estructura y contenido del informe de auditoría, debe tomarse como referencia la estructura y contenido del informe de auditoría sin opinión modificada o favorable regulado en la NIA-ES 700. Respecto de dicha estructura, la emisión de una opinión modificada implica la modificación de los apartados «Opinión», «Responsabilidad del auditor» y «Párrafo introductorio» (estos dos últimos solo cuando se deniega la opinión) y la incorporación de un nuevo apartado destinado a fundamentar la opinión modificada.

a) Apartado «Fundamento de la opinión»

Comenzando con el apartado que contiene la justificación de la opinión modificada emitida, la norma dispone que el auditor debe incluir un apartado en el informe de auditoría inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable» o «Fundamento de la denegación de opinión», en función de la opinión emitida.

Este apartado está situado inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable» o «Fundamento de la denegación de opinión», en función de la opinión emitida, y contiene el párrafo o los párrafos de salvedades con las incorrecciones materiales que soportan la opinión modificada emitida. Las salvedades pueden ser debidas a:

- Incorrecciones cuantitativas (incluida información referida a esas incorrecciones): el párrafo incluirá una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea posible, en cuyo caso se debe indicar.
- Incorrecciones en la descripción de la información contenida en los estados financieros auditados: el párrafo incluirá una explicación de las razones por las que se entiende que la descripción no es correcta.
- Incorrecciones por omisión o falta de información obligatoria: el párrafo debe describir la naturaleza de la información omitida; y salvo que disposiciones legales o

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

reglamentarias lo prohíban, incluir la información omitida, siempre que sea posible y cuando haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha información omitida.

No obstante, no se incluirá dicha información cuando no haya sido preparada por la sociedad auditada, no esté disponible para el auditor por otro medio o, a juicio del auditor, sea muy extensa en relación con su informe.

- Imposibilidad de obtener evidencia adecuada y suficiente: el párrafo incluirá los motivos de dicha limitación.

Hay que destacar que el apartado de fundamento de la opinión, además de recoger las salvedades que soportan la opinión, cuando el auditor emita una opinión desfavorable o denegada, debe incluir cualquier otra salvedad detectada, que hubiera dado lugar a una opinión modificada.

b) Apartado «Párrafo de la opinión»

La sección o apartado titulado «Opinión» que establece la NIA-ES 700 en el informe con opinión no modificada, pasa a titularse en función de la opinión modificada que se emita «Opinión con salvedades», «Opinión desfavorable» o «Denegación de opinión».

a) En el caso de **opinión con salvedades**, el auditor en el párrafo de opinión debe manifestar que, en su opinión, «... excepto por los efectos de los hechos descritos en el apartado "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros auditados:

   - Expresan la imagen fiel en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel).
   - Han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

   Si la opinión con salvedades se debe a limitaciones derivadas de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, la frase anterior se matiza pasando de la certeza a los hipotéticos efectos de los hechos descritos en la salvedad con la siguiente frase: «excepto por los posibles efectos del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades los estados financieros auditados...».

b) En el caso de **opinión desfavorable**, el auditor en el párrafo de opinión debe manifestar que en su opinión, debido a la relevancia del hecho o hechos descritos en el apartado «Fundamento de la opinión desfavorable», los estados financieros auditados:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, 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 expresan la imagen fiel, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel).
- No han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

c) En el caso de **opinión denegada** porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor en el párrafo de opinión debe manifestar que como consecuencia de la importancia del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, no ha podido obtener evidencia de auditoría para opinar.

Cuando se deniega la opinión, la estructura del informe debe incorporar las siguientes modificaciones en los apartados «Párrafo introductorio» y «Responsabilidad del auditor»:

- Párrafo introductorio: debe manifestar que el auditor ha sido nombrado para auditar los estados financieros.
- Responsabilidad del auditor: se sustituye el contenido estándar que figura en el modelo de informe sin opinión modificada por el siguiente:

> «Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Debido al hecho (o los hechos) descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una opinión de auditoría».

Cuando el auditor vaya a emitir una opinión modificada, debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad auditada las razones que justifican esa opinión y la redacción prevista de dichas circunstancias o motivos. Con ello se busca que el auditor pueda obtener información complementaria que pudiera aportar evidencia de auditoría suficiente y adecuada que mitigue o elimine las salvedades que soportarían inicialmente la opinión modificada, o bien le sirve para confirmar dichas salvedades.

Finalmente, en un anexo, la norma incorpora cinco modelos de informe de auditoría, con diferentes tipos de opinión modificada adaptados a la normativa española.

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