

- La doctrina de los actos propios y el fraude de ley. *Carlos Palao Taboada*
- El secreto tributario y la protección de datos de carácter personal. *Carlos Bartolomé Larrey*
- Límites a la capitalización encubierta en España. *José Manuel Castro Arango*
- Multa a España por el incumplimiento de la obligación de recuperar los incentivos fiscales vascos. *Saturnina Moreno González*
- La autonomía de la facultad de calificación tributaria. *Miguel Wert Ortega*
- Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. *María Coronado Sierra*
- Tributación de las herencias en el IIVTNU. Caso práctico. *Nicolás Sánchez García*
- Japón y España. Una perspectiva contable. *Francisco José López e Inés Suárez*
- Resolución del ICAC sobre inmovilizado intangible (III). *Anna Ayats y Pilar García*
- NIA 230. Documentación de auditoría. *Ángel Luis Padilla Álvarez*
- NIA 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude. *Jesús García Álvaro*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Julio 2014 – Número 376

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

María José Aguiló García (*Socia Responsable de KPMG Abogados*)

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

Carlos Barroso Rodríguez (*Director Departamento de Auditoría KPMG*)

Alejandro Blázquez Lidoy (*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*)

José Manuel Calderón Carrero (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

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

Juan Corberá Martínez (*Socio en Deloitte, SL*)

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

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

Francisco Alfredo García Prats (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

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

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

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

Francisco Magraner Moreno (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

Juan Mestre Chesa (*Socio-Director de PwC*)

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

María Amparo Ruiz Genovés (*Socia en Ernst & Young Auditoría*)

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

Javier Sancho Sebastián (*Socio de Garrigues*)

Eduardo Sanz Gadea (*Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas*)

Correo electrónico: revistacef@cef.es **Edición electrónica:** www.ceflegal.com



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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

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 (2014) 142,31 € (IVA no incluido)
- SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):
 - Suscriptores 16,35 € (IVA no incluido)
 - No suscriptores 19,23 € (IVA no incluido)

En la página www.cefllegal.com 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%.

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 60/2014** Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley (Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. núm. 28/2010)
Venire contra factum doctrine, inspection of previous tax periods and fraus legis (A Commentary on Supreme Court Judgement of November 4, 2013, Appeal No. 28/2010) 5
 (Carlos Palao Taboada)
- 61/2014** El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria a la luz de los derechos reconocidos por la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal
The proprietary nature of the data in the area of tax in light of the rights recognised under the Spanish Personal Data Protection Act 49
 (Carlos Bartolomé Larrey)
- 62/2014** Límites a la capitalización encubierta en España: problemas comunitarios y convencionales de los nuevos artículos 20 y 14.1 h) del TRLIS
Limits to hidden capitalization in Spain: european and conventional legal problems of article 20 and 14.1 h) TRLIS 81
 (José Manuel Castro Arango)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 63/2014** El TJUE impone una sanción de 30 millones a España por el incumplimiento de la obligación de recuperar los incentivos fiscales vascos (Análisis de la STJUE de 13 de mayo de 2014, asunto C-184/11) 129
 (Saturnina Moreno González)
- 64/2014** La autonomía de la facultad de calificación tributaria del artículo 13 de la LGT (Análisis de la SAN de 6 de marzo de 2014, rec. núm. 121/2011).. 137
 (Miguel Wert Ortega)
- 65/2014** Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras: cambio de criterio del TEAC en virtud de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo (Análisis de la RTEAC de 5 de marzo de 2014, R. G. 3467/2013) 145
 (María Coronado Sierra)

CASO PRÁCTICO

66/2014  Tributación de las herencias en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (caso práctico)	153
(Nicolás Sánchez García)	

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

67/2014 Japón y España. Una perspectiva contable <i>Japan and Spain. An accounting viewpoint</i>	155
(Francisco José López Arceiz e Inés Suárez Perales)	
68/2014 Normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013 (III) <i>Accounting, valuation and information of intangible assets. Order of the ICAC May 28, 2013 (III)</i>	181
(Anna Ayats Vilanova y Pilar García Giménez)	

COMENTARIOS NIA

69/2014  Norma Internacional de Auditoría 230. Documentación de auditoría (NIA-ES 230) <i>International Standard on Auditing 230. Audit documentation (ISA 230)</i> .	201
(Ángel Luis Padilla Álvarez)	
70/2014  Norma Internacional de Auditoría 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude (NIA-ES 240) <i>International Standard on Auditing 240. Auditor's responsibilities in the audit of financial statements with respect to fraud (ISA 240)</i>	203
(Jesús García Álvaro)	

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	205
---	-----

 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.

DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS, COMPROBACIÓN DE EJERCICIOS ANTERIORES Y FRAUDE DE LEY

(Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. núm. 3262/2012)

Carlos Palao Taboada

Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Autónoma de Madrid

Abogado (Montero-Aramburu)

EXTRACTO

La doctrina jurisprudencial que se suele enunciar con el brocardo *venire contra factum proprium no valet*, que impide a la parte de una relación jurídica hacer valer contra la otra una pretensión contraria a la confianza creada por su conducta anterior jurídicamente relevante, es frecuentemente alegada por los particulares frente a la Administración, incluida la tributaria. Sin embargo, esta alegación muy pocas veces es aceptada por los Tribunales; con razón, porque la doctrina de los propios actos, nacida y desarrollada en el ámbito de Derecho privado, encaja solo un tanto forzosamente en el del Derecho administrativo. La Sentencia del TS de 4 de noviembre de 2013, que confirma sin reservas la de la AN de 24 de julio de 2012, es uno de los raros casos en que el Alto Tribunal aplica la doctrina del *venire contra factum* en el marco de una relación jurídica tributaria. Proporciona por ello una buena oportunidad para revisar la aplicación de dicha doctrina en el ámbito administrativo en general y en el tributario en particular. En las citadas sentencias la doctrina de los propios actos aparece intrincadamente mezclada con los límites a las facultades de la Administración tributaria de revisar operaciones realizadas en ejercicios anteriores no necesariamente prescritos. Dichas sentencias formulan una doctrina de relevantes consecuencias acerca de dichos límites cuando la Administración pretende calificar tales operaciones como fraude de ley. En opinión del autor, la doctrina de los actos propios no ha sido correctamente aplicada en el caso de las sentencias analizadas. Tampoco comparte el autor la tesis de estas sentencias acerca de la posibilidad de calificar como fraudulentas (en fraude de ley) operaciones de ejercicios anteriores en los términos, a su juicio excesivamente rígidos, en que en ellas se formula.

Palabras claves: doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley.

Fecha de entrada: 26-05-2014 / *Fecha de aceptación:* 05-06-2014

VENIRE CONTRA FACTUM DOCTRINE, INSPECTION OF PREVIOUS TAX PERIODS AND FRAUS LEGIS

(A Commentary on Supreme Court Judgement of November 4, 2013, Appeal No. 3262/2012)

Carlos Palao Taboada

ABSTRACT

The case law doctrine generally expressed with the Latin phrase *venire contra factum proprium no valet*, according to which a party of a legal relationship cannot assert against the other party a claim contrary to the confidence originated by his previous juridically relevant conduct, is frequently alleged against the Public Administration, included the Tax Administration. However, the courts have accepted this argument only in very few cases; with good reason, for the «own facts» doctrine, born and developed in the field of private law, fits only with difficulty into the field of administrative law. The Supreme Court ruling of November 4, 2013, which confirms the ruling of the Audiencia Nacional of July 24, 2012, is one of the rare cases in which the high court has applied the *venire contra factum* doctrine in the context of a tax relationship. Therefore it provides a good opportunity for reviewing the application of that doctrine in the field of administrative law in general and particularly in tax law matters. In those rulings the «own facts» doctrine appears intricately mixed with the limits of the faculty of the Tax Administration to examine operations performed in previous tax periods, not necessarily those for which the time limits of inspection have elapsed. The rulings state a doctrine with weighty consequences concerning the limits of the review faculty when the Administration intends to qualify the operations as *fraus legis*. In the author's opinion, the *venire contra factum* doctrine was not correctly applied in the case of the examined rulings. Nor does the author share the courts' thesis regarding the possibility of characterizing as fraudulent (*in fraudem legis*) operations performed in previous periods in the terms, too rigid in his view, in which it is worded.

Keywords: *venire contra factum* doctrine, inspection of previous tax periods and *fraus legis*.

Sumario

1. Introducción
2. El supuesto de hecho
3. Tesis de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo
 - 3.1. La posición del TEAC y los argumentos de la demanda
 - 3.2. La tesis de la Audiencia Nacional
 - 3.3. La sentencia del Tribunal Supremo
4. Comentarios
 - 4.1. La aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito administrativo
 - 4.2. Requisitos de la aplicación de la doctrina de los actos propios
 - 4.3. Crítica de la aplicación de la doctrina de los actos propios por las sentencias comentadas
 - 4.4. La calificación como fraude de ley de operaciones realizadas en ejercicios anteriores
5. Conclusión

1. INTRODUCCIÓN

Desde comienzos de la presente década han llegado a la Audiencia Nacional procedentes del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) varios casos relativos a operaciones entre entidades de grupos multinacionales que, sin perjuicio de variantes peculiares, responden a un mismo esquema general. Dicho esquema consiste en la adquisición por entidades residentes en España, generalmente operativas y con elevados beneficios, de participaciones en otras entidades del grupo no residentes. La adquisición se financia mediante préstamos de entidades financieras del propio grupo situadas en países donde los intereses disfrutan de un régimen fiscal favorable. La deducción de los intereses reduce la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades prestatarias. La utilización de este esquema operativo ha sido cortada por la letra *h*) del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) añadida por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que prohíbe la deducción de los gastos financieros originados por dichas operaciones salvo que el sujeto pasivo acredite la existencia de motivos económicos válidos para su realización.

La Agencia Tributaria había venido calificando generalmente estas operaciones como realizadas en fraude a la ley tributaria y, en consecuencia, negando la deducción del gasto financiero, calificación que ha confirmado el TEAC y generalmente también la Audiencia Nacional¹. Las excepciones se han basado en unos casos en motivos ajenos al fondo² y en otros en una determinada interpretación de las facultades de comprobación de operaciones provenientes de ejercicios prescritos³. Finalmente, la SAN de 24 de julio de 2012 [rec. 284/2009 (NFJ047924)] desestimó el recurso contra la Resolución del TEAC de 25 de junio de 2009 [reclamación 656/2007 (NFJ035528)] basándose fundamentalmente en la doctrina de los propios actos, aunque también desempeñó en ella un cierto papel la cuestión de las operaciones de ejercicios anteriores. La tesis de esta sentencia fue confirmada sin reservas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de noviembre de 2013 [rec. cas. 3262/2012 (NFJ052680)], que da pie al presente comentario.

¹ Sentencias de 7 de febrero de 2013 [rec. 172/2010 (NFJ050014)], 21 de febrero de 2013 [rec. 47/2010 (NFJ050173)], 14 de noviembre de 2013 [rec. 367/2010 (NFJ053053)], otra de igual fecha [rec. 368/2010 (NFJ053878)], 16 de diciembre de 2013 [rec. 17/2010 (NFJ053560)] y 16 de enero de 2014 [rec. 456/2010 (NFJ054283)].

² Cfr. SAN de 26 de enero de 2011 (rec. 316/2007), que estimó el recurso por haberse rebasado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras con la consiguiente prescripción de la acción liquidadora.

³ SSAN de 24 de enero de 2013 [rec. 440/2009 (NFJ049861)] y dos de 21 de noviembre de 2013 [rec. 325/2010 (NFJ054379) y 85/2011 (NFJ052883) respectivamente].

2. EL SUPUESTO DE HECHO

El supuesto de hecho objeto de las citadas resoluciones responde al esquema descrito más arriba: adquisición por entidades del grupo multinacional residentes de participaciones en sociedades del mismo grupo financiada con préstamos de entidades financieras del propio grupo. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), previo el expediente especial legalmente establecido, declaró que dichas operaciones se habían realizado en fraude a la ley y en consecuencia rechazó la deducción de los intereses de esos préstamos. No interesa a efectos del presente comentario el detalle de las operaciones ni los motivos de su calificación como fraude de ley, cuestión que queda totalmente fuera de nuestra consideración, sino la secuencia de las actuaciones administrativas, que en síntesis es la siguiente:

- La declaración de fraude de ley y la liquidación se produjeron como consecuencia de actuaciones de comprobación iniciadas el 27 de septiembre de 2005 frente a la sociedad EBROMYL, SA como dominante del grupo 134/00⁴, relativas al Impuesto sobre Sociedades, régimen de tributación consolidada, ejercicios 2000 a 2004. El 11 de abril de 2007 se extendió acta de disconformidad y, formuladas alegaciones por la entidad contribuyente, se dictó con fecha de 28 de septiembre de 2007 acuerdo de liquidación del que resultaba una deuda de 22.219.089,19 euros.
- El grupo 134/00 estaba constituido, además de la dominante, por la entidad TATE & LYLE SPAIN, SA, y en alguno de los ejercicios considerados por otra entidad que fue absorbida por esta.

Con anterioridad a la comprobación que dio lugar al acto de liquidación impugnado, se habían realizado por la antigua Oficina Nacional de Inspección (actualmente Delegación Central de Grandes Contribuyentes) en relación con EBROMYL, SA y AMYLUM IBÉRICA, SA (posteriormente TATE & LYLE SPAIN, SA), que entonces no formaban grupo de consolidación fiscal –este se creó en el ejercicio 2000/2001, cerrado el 31 de marzo de 2001–, las siguientes actuaciones de comprobación:

- En relación con AMYLUM IBÉRICA, SA se llevó a cabo una inspección de los ejercicios 1/10/1995 a 31/3/2000 que concluyó con un acta de conformidad en la que se periodificaron los gastos de cancelación anticipada de dos préstamos recibidos de AMYCOR, NV, entidad calificada como «centro de coordinación», de

⁴ Estos nombres no figuran en la resolución del TEAC publicada en la página web de la AEAT, de la que, como los de los múltiples sujetos que intervienen en los hechos han sido concienzuda y trabajosamente expurgados. Ello dificulta considerablemente la lectura, ya de por sí árida, de la larga resolución, pues no solo se suprimen dichos nombres sino que también se eliminan los numerosos cuadros y esquemas. En definitiva, se mutila en medida importante el texto de la resolución. Tal mutilación, que obedecerá, sin duda, a algún mandato reglamentario o instrucción interna, es, sin embargo, un trabajo inútil, pues los nombres ocultados en la resolución administrativa aparecen con todas sus letras, cuando esta es recurrida, en las sentencias de los tribunales y quedan reflejados en las bases de datos oficiales y privadas.

acuerdo con la legislación belga. Según la Inspección procedía, en efecto, periodificar dichos costes linealmente desde la fecha de la cancelación hasta las de los respectivos vencimientos.

- En relación con EBROMYL, SA, la comprobación se refería al periodo comprendido entre la constitución de la entidad en 1997 hasta el cerrado el 31/3/2000 y concluyó con un acta de comprobado y conforme calificada de «previa» por la Administración.

3. TESIS DE LA AUDIENCIA NACIONAL Y DEL TRIBUNAL SUPREMO

3.1. LA POSICIÓN DEL TEAC Y LOS ARGUMENTOS DE LA DEMANDA

En la sentencia comentada, el Tribunal Supremo se limita prácticamente a aceptar *in toto* la argumentación de la Audiencia Nacional, que reproduce ampliamente y a la que aporta muy escasos matices. Es en la sentencia de la Audiencia donde se encuentra el cuerpo principal de la tesis jurisprudencial. Esta se funda, a su vez, ampliamente en las alegaciones de la entidad demandante (EBROMYL, SA), de cuyo escrito de demanda transcribe extensísimos párrafos en el largo (casi la mitad de la sentencia) fundamento de Derecho tercero. Los razonamientos de la demandante se refieren a dos cuestiones no distinguidas con la necesaria claridad: la doctrina de los actos propios y la comprobación de operaciones de ejercicios prescritos. En definitiva los esfuerzos argumentativos de la demandante van dirigidos a demostrar que las actuaciones inspectoras respecto de las entidades que más tarde formarían el grupo de consolidación habían creado una situación jurídica inalterable por las posteriores actuaciones frente al grupo.

3.1.1. La infracción de la doctrina de los actos propios

A juicio de la entidad demandante, la Administración, al decidir no incoar el expediente especial de declaración del fraude de ley con ocasión de la inspección de AMYLUM IBÉRICA, SA y de EBROMYL, SA, realizó un «acto propio» que contradijo al incoar dicho expediente frente al grupo, infringiendo de este modo la doctrina o principio de que nadie puede ir contra sus propios actos. Afirmar el representante de la entidad que la Administración tenía en su poder todos los hechos en las actuaciones inspectoras anteriores y, por tanto, «la Inspección disponía de todos los elementos necesarios para iniciar un procedimiento de fraude de Ley si consideraba que los hechos podían calificarse como tal, cosa que no hizo, generando en mi representada la confianza de que las operaciones que están en el origen de estos autos ya habían sido inspeccionadas, y no podían ser objeto de una nueva inspección».

El TEAC se había anticipado a esta alegación en el fundamento de Derecho 13.º de su resolución, transcrito por la Audiencia Nacional en el fundamento cuarto de la sentencia, aduciendo que existían otras circunstancias concurrentes a partir del ejercicio 2000/01, que indujeron a la Administración al planteamiento de la existencia de fraude de ley. Dichas circunstancias son, por

una parte, la celebración de un contrato de fabricación (*manufacturing agreement*) y un contrato de ventas (*sales agreement*) con la cabecera del grupo multinacional, en virtud de los cuales, en opinión del TEAC, «se produce un cambio radical de gestión, de organización, de responsabilidades, de asunción de riesgos y de funciones en fabricación y ventas o actividad comercial, que convierten a TATE & LYLE SPAIN, SA en una mera planta productiva, sin capacidades de decisión ni de gestión, lo cual tiene gran importancia en el análisis de la motivación económica y fiscal». Por otra parte, afirma el TEAC que «tanto en Ebromyl como en T&L SP, y también precisamente a partir del ejercicio 2000/2001 se da el hecho decisivo y determinante de que, ambas sociedades, una como dominante y la otra como dominada, comienzan a tributar en Régimen de consolidación fiscal para hacer efectivo el ahorro fiscal en Ebromyl, con aprovechamiento de las bases imponibles que restan en T&L SP, después de su propia deducción de gastos financieros, compensándolas con las bases negativas de Ebromyl».

El TEAC niega también que en las comprobaciones previas la Inspección se hubiese pronunciado acerca de la deducibilidad de los gastos financieros, aduciendo que en el caso de EBROMYL, SA el acta tenía carácter de previa, lo cual no fue discutido por la entidad mediante el correspondiente recurso, y que en el caso de TATE & LYLE SPAIN, SA lo que hizo la Inspección fue periodificar el gasto de la cancelación anticipada de los préstamos. Admite que no se cuestionó la deducibilidad de la cuantía imputable al ejercicio 1999/00, pero alega que «en aquel momento no se había abierto expediente de fraude de ley, que fue posteriormente iniciado y declarado, a la luz del conjunto de hechos y circunstancias previas y posteriores, y determinó que se negase eficacia a la operativa realizada en fraude de ley y por tanto, a los gastos financieros implicados; pero solo, como no podía ser de otro modo, respecto de los ejercicios sí sometidos a esta comprobación del IS, en régimen de declaración consolidada, periodos 2000/01 a 2003/04, y por tanto a todos los ahí devengados e imputables, ya intereses ya gastos de cancelación».

El TEAC rebate también la alegación de la entidad de que la deducibilidad de los gastos financieros «fue admitida por la Inspección en un segundo acto: la estimación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos y rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2000-01 de Ebromyl, primer ejercicio en el que tributa bajo el régimen de consolidación fiscal; rectificación que había instado para incorporar como ajuste negativo a la base imponible consolidada, la parte proporcional del gasto periodificado por la Inspección, según el criterio de imputación temporal recogido en el acta que se acaba de comentar». Afirma a este respecto el TEAC que no hubo un pronunciamiento de la Inspección sobre la deducibilidad de tales gastos sino la estimación por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, estimación que tiene carácter provisional de acuerdo, entre otros preceptos, con lo dispuesto en el artículo 8.3 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador del procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, entonces vigente.

Finalmente, rechaza también el TEAC el argumento de la entidad contribuyente de «por qué, si se rechaza la función de Ebromyl, su constitución gozó de los beneficios fiscales del capítulo VIII del Título VIII de la LIS y la correspondiente aceptación de los motivos económicos válidos para ello». Razona el TEAC que

«no existe la incongruencia o contradicción que la interesada pretende suscitar, toda vez que la aplicación del régimen especial del capítulo VIII del Título VIII no es una solicitud sino que constituye una opción del sujeto pasivo, que ha de comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda (art. 110.1 LIS); por consiguiente en este estadio no puede considerarse que haya una aceptación de la Administración; es posteriormente cuando (art. 110.2 LIS) como consecuencia de la comprobación administrativa se puede apreciar si existe o no la motivación económica válida aducida. En el caso que nos ocupa, [...] el 17 de septiembre de 1997, Ebromyl SL y Euramyl presentaron comunicación a la AEAT de la opción por el mencionado régimen especial en relación con la aportación no dineraria en la constitución de Ebromyl por Euramyl. Pues bien, es cuando posteriormente se lleva a cabo la comprobación de Ebromyl y su grupo consolidado fiscal, objeto de la presente reclamación, cuando procedía la reprobación de esta opción; ahora bien, como estos pasos iniciales y preparatorios forman parte de un conjunto mucho más amplio de operaciones, las aquí analizadas, la Inspección no reprueba este aspecto parcial "per se" sino que lo subsume en el fraude de ley, extrayendo de ello las consecuencias previstas en la ley para estos casos, reiterando la expresión del Tribunal Constitucional, la vuelta a la normalidad jurídica, es decir el rechazo por el Ordenamiento de la reducción fiscal esencialmente buscada con el entramado de operaciones, concretada en el presente caso en la eliminación de los gastos financieros correspondientes a los préstamos concertados para la financiación de las adquisiciones referidas.

Lo incongruente, al revés de lo que la interesada denota, hubiera sido proceder entonces a la regularización de los diversos aspectos parciales implicados, además de que, en sí mismos contemplados y sin integrar en la visión completa de la estrategia, podían ser legales y, de hecho, en eso precisamente se asienta el fraude de ley como extensamente se ha razonado en anteriores fundamentos de derecho».

En su demanda ante la Audiencia Nacional, recogida extensamente, como hemos dicho, en el fundamento de Derecho tercero de la sentencia, la entidad rebate los razonamientos del TEAC encaminados a demostrar la inexistencia de un pronunciamiento de la Administración sobre la deducibilidad de los gastos financieros. En este sentido se opone a la consideración como previa del acta incoada a EBROMYL, SA; niega la relevancia para la apreciación del fraude de ley de los contratos suscritos por TATE & amp; LYLE SPAIN, SA y del acogimiento de EBROMYL, SA al régimen de tributación consolidada, e insiste en que sí hubo tal pronunciamiento administrativo. Atribuye, en efecto, este alcance al acta de conformidad en la que se propone la periodificación del coste de cancelación anticipada y al acuerdo de devolución de ingresos indebidos. Arguye asimismo la entidad que «la Administración de tributos sí podía haber enervado los posibles efectos adversos de sus propios actos, pero para ello debería haber seguido el cauce de los procedimientos especiales de revisión regulados en los artículos 216 y siguientes de la actual Ley 58/2003 General Tributaria (vigente cuando se inicia la inspección origen de estos autos), y en concreto, el procedimiento de revisión de oficio de actos anulables previsto en el artículo 218 de esta Ley, con previa declaración de lesividad. [...] Por lo tanto, lo

que no puede hacer la Inspección, como aquí pretende, es cambiar la previa calificación dada a unos contratos celebrados entre los años 1997 y 1999, y cuyos efectos han sido revisados en detalle en una anterior comprobación, sin acudir con carácter previo a los procedimientos de revisión legalmente exigidos». En el párrafo transcrito, y en otros lugares de la demanda reproducida en la sentencia, la demandante mezcla las cuestiones de la doctrina de los actos propios y la comprobación de ejercicios prescritos.

3.1.2. La comprobación de ejercicios prescritos

La demanda plantea esta cuestión de manera subsidiaria: «si la Sala entendiera que no han sido objeto de revisión en la inspección inicial las operaciones que han servido de presupuesto para declarar el fraude de Ley que nos ocupa, deberíamos entender que, en todo caso, la resolución objeto de impugnación, resulta improcedente, al referirse a negocios realizados entre los años 1997 a 1999 y cuyas magnitudes (precio de adquisición y su financiación) tributarias han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, no siendo susceptible de revisión ni alteración en una inspección iniciada el 27 de septiembre de 2005, en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2000/2001 a 2003/2004. Téngase en cuenta que si se entiende que la anterior inspección no ha analizado las operaciones, tampoco podría entenderse que las mismas interrumpieron la prescripción en relación con el elemento tributario no analizado». Las operaciones aludidas son, claro está, las compras de participaciones en sociedades del grupo, que constituyen una de las piezas de la construcción destinada a obtener el ahorro fiscal que la Administración califica de fraudulento.

Afirma la demanda que «[s]e está pretendiendo regularizar la situación tributaria de mi representada en relación con el Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los ejercicios 1/04/2000 a 31/03/2004, pero por operaciones realizadas en los años 1997 y 1999. Como se ha expuesto, y de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el transcurso del plazo legal de prescripción hace que los elementos que componen la deuda tributaria y las demás magnitudes tributarias fijadas en un ejercicio prescrito devengan firmes, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores». Cita el escrito jurisprudencia del Tribunal Supremo en la que se establece la doctrina de la no modificabilidad de elementos del impuesto fijados en ejercicios prescritos, entre otros las bases impositivas negativas.

Sostiene la entidad demandante que el criterio de la Administración supone eludir la norma sobre la prescripción y «llevaría al absurdo de tener abiertas a inspección operaciones de por vida, pudiendo analizar la Administración la finalidad de una operación y su acomodo al espíritu de la Ley desde el punto de vista fiscal durante todos los años en que la misma produjera efectos (esto es, durante muchos más años que los cuatro que establece la normativa como garantía tributaria)./ Nótese, por ejemplo, que en el caso analizado, si los préstamos durasen 30 años, estos serían los años, más cuatro más, que dispondría la Inspección para analizar las operaciones realizadas en los años 1997 a 1999, lo cual es, además de absurdo, contrario a lo que pretende regular la institución de la prescripción tributaria y, por ende, contrario a Derecho».

3.2. LA TESIS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

3.2.1. Aplicación de la doctrina de los actos propios

La Audiencia Nacional formula su tesis fundamental en el fundamento de Derecho quinto de su sentencia, que comienza con la siguiente afirmación:

«La Sala, podemos adelantarlo, comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos –el acuerdo que declara el fraude de ley, las liquidaciones que traen causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos– por directa aplicación de la doctrina de los actos propios, conforme a la cual no es legítimo venir contra los actos propios, expresión de una voluntad inequívocamente manifestada y que se considera conforme a Derecho, contradiciéndolos con otros posteriores sin dar satisfacción suficiente acerca del cambio de criterio producido. Dicho principio, condensado en el viejo aforismo *venire contra factum proprium non valet*, no es sino una concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima y, desde luego, obliga a la Administración pública, que está, debe estar, al servicio de los ciudadanos, no en contra de ellos, y sirve, debe servir, con objetividad, los intereses generales, no los intereses particulares de la Administración en tanto que organización (art. 103 CE)».

En opinión de la Audiencia Nacional, «ha de partirse de que el acto propio se pone de relieve no solo cuando la Administración manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos».

La aplicación de la doctrina de los actos propios se justificaría en el caso enjuiciado porque

«el hecho de no haber considerado fraudulentos los muy numerosos negocios jurídicos celebrados entre 1997 y 1999, con ocasión de la doble regularización emprendida en relación con las dos sociedades sujetas a la comprobación originaria respecto de tales ejercicios, equivale, de modo inequívoco, hasta el punto de constituir un acto de voluntad del que no puede zafarse la Administración en perjuicio del particular, a un acto propio en sentido jurídico, voluntad que precisamente debe interpretarse como la aquiescencia o aceptación acerca de la deducibilidad de los intereses financieros generados en el primer periodo considerado en tales inspecciones (1995-1999 para AMYLUM y 1997-2000 para EBROMYL)».

La Audiencia Nacional acepta plenamente en este aspecto las alegaciones de la entidad demandante:

1. En primer lugar, la Administración conocía todos los elementos de hecho necesarios para la apreciación del fraude de ley. Es más, añade (apartado 2 del FD 5.º) que

«tal requisito cognoscitivo es ocioso si se lo examina desde el punto de vista de la práctica inspectora, precisamente porque, dada la amplitud de medios jurídicos y de potestades con que cuenta la Inspección en el ejercicio de sus funciones, el desconocimiento de datos esenciales solo podría serle imputada a deficiente instrucción o a mala práctica administrativa, en el sentido de que, pudiendo llegar con facilidad al conocimiento de las cosas, no ha acertado a hacerlo, sin embargo tal factor de conocimiento no es irrelevante si se lo analiza para sustentar en ese conocimiento de los hechos el elemento intelectual en que sustentar el acto propio de la Administración que se invoca en la demanda, máxime cuando, en este caso, este no habría operado de forma explícita, sino por *facta concludentia* o hechos inequívocos, pero basados en un conocimiento exacto de las varias relaciones jurídicas que, a la postre y por razón del cumplimiento de los contratos, generaban los gastos financieros susceptibles, en principio, de deducción fiscal, máxime ante la constancia no solo de su efectividad en el pago sino de su justificación contractual.

En otras palabras, ese *nihil obstat* de la Inspección a regularizar los intereses de los préstamos cuya deducibilidad, aplicada por las empresas en sus declaraciones tributarias, equivale a un acto de voluntad que no puede ser desconocido por la Administración sin explicar de modo claro y convincente las razones por las que se aparta de él, motivando en derecho la procedencia de ese cambio de opinión, pero a partir de la consideración de que las actas levantadas tienen un contenido explícito, en la parte en que es objeto de modificación, y un contenido implícito pero unívoco y, además, alcanzado por la cosa juzgada administrativa, en tanto que, pudiendo haber regularizado la Inspección determinados actos, rentas o deducciones, ha decidido no hacerlo, manteniendo en consecuencia lo declarado por el interesado en tanto se presume válido y eficaz».

2. El acta de conformidad levantada a AMYLUM IBÉRICA, SA contiene una declaración específica de admisión de la deducibilidad de los gastos financieros, puesto que la periodificación de dichos gastos implica su aceptación (apartado 3 del FD 5.º).
3. Rechaza la Audiencia Nacional el argumento del TEAC de que los procedimientos de comprobación previos no podían incluir un pronunciamiento de inexistencia de fraude a la ley puesto que no se había decidido incoar el expediente de declaración, ya que solo en este podía producirse tal declaración negativa. Afirma al respecto la sentencia lo siguiente:

«En realidad, se trata de un argumento que reduce la posibilidad de aparición del acto propio de la Administración –como emanación y signo,

que es, de la seguridad jurídica y del principio de buena fe, que no le es dable a aquella orillar por conveniencia— hasta extremos que hacen virtualmente imposible su concurrencia, pues se está exigiendo un requisito que no pertenece al acervo dogmático de la institución, que permite los actos concluyentes, aun tácitos o presuntos, como muestras de la voluntad en que se asienta el acto propio. En este caso, lo que sostiene el TEAC es que, como no se ha abierto un procedimiento de fraude de ley culminado con una declaración definitiva de que este no está presente, no cabe entender surgido el acto propio, que con esa postura maximalista quedaría relegado solo a los casos no ya de voluntad expresa y manifestada, sino formalmente creada y dada a conocer, siendo así que, en el caso hipotético que propone el TEAC, carecería de sentido exteriorizar esa voluntad cuando su contenido fuera puramente negativo, pues resulta completamente innecesario declarar de forma solemne la inexistencia de fraude de ley, como parece exigirse institucionalmente, aun en los casos en que no hubiera indicio o asomo alguno de su presencia, para que esa manifestación tuviera entonces valor de acto propio, lo que significaría que la práctica totalidad de los actos de regularización donde no hay fraude de ley (ni se contempla tal efecto ni aun como mera hipótesis) serían inidóneos, en el sumamente restrictivo concepto jurídico que se nos aporta, para sustentar la presencia del acto propio».

4. Argumenta la Audiencia Nacional que

«el acuerdo de declaración de fraude de ley que aquí se ha impugnado no explica de manera satisfactoria, como le era preceptivo, la razón por virtud de la cual unos actos, operaciones o negocios, sustancialmente consistentes en la adquisición de acciones de otras compañías mercantiles del grupo internacional y en la concertación de préstamos para financiar su adquisición, también por parte de otras empresas pertenecientes al mismo grupo, actos que originariamente se consideraron válidos y eficaces, incluso desde el punto de vista del fin pretendido (dando lugar, por lo que respecta al acta incoada a AMYLUM, de la que trae causa T&L SP, a la deducibilidad de los intereses financieros satisfechos por razón de los préstamos, siendo así que la levantada a EBROMYL debió racionalmente proceder de igual forma), esto es, se consideraron lícitos y adecuados para desplegar sus efectos propios, incluso en el ámbito tributario, cuando fueron examinados en relación con la comprobación administrativa de los periodos en que tales contratos fueron celebrados y, sin embargo, se consideran luego fraudulentos e ineficaces a los efectos fiscales cuando acaecen actos posteriores a su celebración que constituirían el núcleo de lo que habría que observar para determinar si concurre o no el fraude de ley que ahora nos ocupa».

5. También la devolución de ingresos indebidos a EBROMYL, SA constituye un reconocimiento de la procedencia de la deducción de los gastos financieros. La sentencia critica áspicamente la posición de la Administración, afirmando que

«[e]n este punto, el empecinamiento del TEAC alcanza cotas verdaderamente incomprensibles, pues aun admitiendo, no solo esa deducibilidad del gasto y la procedencia de su periodificación, sino también que el recurrente obtuvo, de la propia Administración tributaria, por vía de devolución de ingresos indebidos, el reintegro de pagos efectuados por tal concepto –devolución que es un acto administrativo, estrictamente tal, fruto de la voluntad de la misma Administración que ha actuado en el procedimiento que nos ocupa ejerciendo tareas inspectoras o revisoras, esto es, un acto emanado de un órgano partícipe de la misma sustancia jurídica que la Inspección o el TEAC–, no alcanza a ver en ello un acto propio, bajo el bastante endeble argumento de que se trataba de un acto provisional y de que no intervino en su decisión la Inspección».

Aduce la Audiencia Nacional la personalidad jurídica única de la Administración y rechaza el carácter provisional de la devolución. Alega a este respecto que

«no puede pretenderse, desde el punto de vista del debido respeto al principio de buena fe, que esa provisionalidad a la que se refiere el TEAC sea, valga el oximoron o la aparente contradicción, indefinida o perpetua, de suerte que si la Inspección no actúa en un momento determinado para informar o convalidar el derecho reconocido por dicho acto de devolución tributaria supuestamente provisional, este tuviera que vagar eternamente con tal carácter sin lograr, ni siquiera tras el transcurso de los plazos de prescripción extintiva, al menos, constituir la base de un acto propio de la Administración, que por lo demás debemos entender que actúa con una voluntad única e inescindible, máxime cuando declara o reconoce derechos a los ciudadanos, los cuales no están condicionados en modo alguno por refrendos de la clase que nos propone el TEAC».

Y añade que

«[t]al opinión revela, además, una concepción expansiva de las potestades administrativas prácticamente ilimitada e insusceptible de control jurisdiccional y, en necesario reverso, una desnaturalización de los derechos de los contribuyentes, en manos del arbitrio de la Administración, que siempre podría desentenderse válidamente de sus actos declarativos de derechos, pues si el acto administrativo de devolución de ingresos indebidos no es susceptible de ser conceptuado como un acto propio que la Administración no pueda desconocer, por aplicación del principio *venire contra factum proprium non valet*, será difícil identificar en la práctica la existencia real de

actos propios de voluntad que puedan determinar la imposibilidad de apartarse de la conducta precedente».

6. Rechaza la Audiencia Nacional con numerosos argumentos el carácter de previa del acta de comprobado y conforme levantada a EBROMYL, SA Afirma la Audiencia que «[l]a Inspección no puede, a voluntad, incluir o erradicar del objeto de la comprobación los elementos del hecho imponible que tenga por conveniente, por razones de su conveniencia, comodidad u oportunidad, sino que el acta previa está reservada, de modo excepcional, para aquellos casos en que no es posible culminar la tarea inspectora debido a la concurrencia de circunstancias o hechos que, sin depender de la voluntad de la Inspección, impidan la determinación definitiva de la deuda tributaria respecto a alguno de sus aspectos integrantes». A juicio de la Audiencia Nacional, estando la Inspección en posesión de todos los elementos que le hubieran permitido pronunciarse sobre la existencia del fraude a la ley, la no inclusión de esta cuestión en la comprobación y en el acta produce «un efecto de acortamiento o reducción de la cosa juzgada administrativa dentro del procedimiento de inspección –con un efecto implícito de postergación al futuro de esa verificación a la vista del fraude de ley».

Añade la Audiencia Nacional que el conocimiento por la Administración de los hechos posteriores a las inspecciones iniciales (contratos suscritos por TATE & LYLE SPAIN, S.A y acogimiento de EBROMYL, SA al régimen de tributación consolidada), relevantes a su juicio para la calificación del fraude de ley,

«[tendría] que haber dado lugar, después de la declaración de fraude de ley, a una nueva regularización, referida a los intereses financieros, en lo referido al periodo 1997-00 a que se contraía la comprobación que los dejó fuera del acta, pues con tal declaración de fraude de ley se habría despejado definitivamente la incógnita de la que se hacía depender la calificación jurídica de tales gastos –siempre en la tesis de la Inspección– y, por lo tanto, habría desaparecido sobrevenidamente la supuesta causa que impedía que el acta fuera definitiva en su momento.

Esto es, para ser coherente consigo misma, la Inspección pudo regularizar mediante acta definitiva los ejercicios comprobados una vez levantada la circunstancia que, a su subjetivo entender, lo impedía, y sin embargo no consta que lo hiciera, como era prueba que sin duda le incumbía, siendo así que, de haber procedido de tal manera, extendiendo la declaración de fraude de ley, así como los efectos que le son propios, a tales ejercicios, quedaría desvanecida la tesis administrativa sobre la procedencia de efectuar esa declaración solo para los ejercicios 2000/01 y los sucesivos, por razón de la aparición de circunstancias que a su juicio eran sobrevenidas».

Niega, por lo demás, la Audiencia Nacional que la tributación en régimen de declaración consolidada sea «un factor determinante, a juicio de la Sala, para hacer residir en ella, de forma exclusiva o al menos preponderante, el fraude de ley».

3.2.2. La calificación como fraude de ley de operaciones realizadas en ejercicios anteriores

La entidad demandante había alegado, como hemos visto, la imposibilidad de alterar los elementos de la obligación tributaria establecidos en ejercicios prescritos. Sin embargo, la Audiencia Nacional no respondió a esta alegación, sino que, incurriendo en una cierta incongruencia, la transforma en otra sutilmente distinta, declarando que la calificación como fraudulentos (en fraude a la ley) de los negocios jurídicos está limitada temporalmente al ejercicio en que dichos negocios se realizaron. Por otra parte, la Audiencia Nacional conecta esta idea con la afirmación, mencionada más atrás, de que no es admisible que unos contratos sean considerados válidos y eficaces cuando fueron comprobados en el periodo en que se celebraron y más tarde fraudulentos e ineficaces a efectos fiscales.

La sentencia aplica concretamente esta tesis a los contratos de fabricación y ventas, concertados antes del periodo objeto de comprobación, «por lo que quedarían excluidos, por razones temporales, del ámbito objetivo a que se contrae la declaración de fraude y que debe afectar al momento de declaración de voluntad propio de tales relaciones contractuales, que es el momento en que cabe hablar, si lo hay, de fraude, no obstante el despliegue posterior de sus efectos en ejercicios posteriores a aquel en que se produjo el concierto de voluntades».

Llega la Audiencia Nacional a la siguiente conclusión, en la que se unen las dos cuestiones que hemos distinguido:

«Esta es, pues, una de las ideas principales en que debe descansar el razonamiento de la Sala, la de que no cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos, a efectos de su gravamen (art. 24 LGT de 1963, aquí aplicable), cuando se han concertado en periodos distintos y anteriores a aquellos a los que afecta la declaración de fraude. Como ya hemos señalado, no cabe proyectar esta sino sobre actos o negocios en tanto generadores de ventajas fiscales improcedentes, lo que obliga a 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, pues de admitirse esa posibilidad, siempre quedaría abierta la posibilidad, en favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principio aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos, tal como invoca la demanda sin obtener respuesta jurídica adversa, cuando señala que, como quiera que los efectos de tales contratos son de larga duración, unos treinta años, en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley».

Es de reseñar que esta doctrina ha sido reiterada, mezclándola confusamente con la de los actos propios, por Sentencias posteriores de la Audiencia Nacional, como las de 24 de enero de 2013 [rec. 440/2009 (NFJ049861)], FD 6.º, 21 de noviembre de 2013 [rec. 325/2010 (NFJ054379)], FD 5.º, y otra de igual fecha [rec. 85/2011 (NFJ052883)], FD 3.º.

3.3. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Como hemos anticipado más atrás, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 que da pie a este comentario confirma sin reservas la de la Audiencia Nacional que hemos resumido ampliamente en el apartado anterior, a la que hace escasas aportaciones.

La Sala Tercera afirma la aplicabilidad de la doctrina de los actos propios en el ámbito administrativo: «como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica». Señala que tal principio y los de buena fe y protección de la confianza legítima «constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación» y recuerda su plasmación positiva en el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992.

Los actos propios «pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate. El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva».

Respecto al caso concreto la Sala confirma el carácter vinculante del reconocimiento de la deducibilidad de los gastos financieros en las comprobaciones previas a AMYLUM, SA y a EBROMYL, SA, «deducibilidad que después se impide con el expediente de afirmarse que los contratos fueron celebrados en fraude de ley». Confirma también la incorrección, sostenida por la Audiencia Nacional, de la calificación como previa del acta levantada a la segunda de dichas entidades y reconoce implícitamente la relevancia de la devolución de ingresos indebidos. Concluye afirmando que

«[e]n definitiva, la Administración tributaria tuvo por lícitos esos contratos y por deducibles los gastos financieros derivados de los mismos, a través de actos concluyentes e inequívocos, por lo que no estaba en su mano después, sin cambio alguno de circunstancias, considerar aquellos pactos concluidos en fraude de ley y negar el carácter de deducibles a los consiguientes gastos financieros. Y no hubo cambio de circunstancias porque, como bien se razona en la sentencia recurrida, no puede considerarse revelador de ese fraude el ejercicio de un derecho reconocido en el ordenamiento jurídico, cuál es el de optar más tarde por la declaración en régimen consolidado, en cuanto grupo de empresas (apartado 14 del quinto fundamento)».

Sigue a continuación el siguiente párrafo, que confirma la tesis de la Audiencia Nacional sobre la comprobación de ejercicios anteriores:

«[T]ampoco puede otorgarse ese carácter [de actos reveladores de la existencia de fraude a la ley] a actos posteriores realizados en ejercicios distintos, que quedan fuera del ámbito objetivo de la ulterior declaración de fraude de ley, puesto que esta afecta a los contratos celebrados anteriormente, sin que pueda reconocerse a aquellos actos posteriores la capacidad de transformar en fraudulentos negocios jurídicos que en ejercicios previos, correspondientes al tiempo en que se llevaron a cabo, no se consideraron tales...».

Por último, rechaza con el tribunal *a quo* el argumento de la Administración de que no había existido un pronunciamiento sobre el fraude de ley en las inspecciones previas puesto que no se había incoado el expediente especial, del que dice que «no merece comentario alguno».

La doctrina de la Sentencia de 4 de noviembre de 2013 se reitera por la reciente de 6 de marzo de 2014 [rec. cas. 2171/2012 (NFJ053959)], que, remitiéndose expresamente a la anterior, casa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de mayo de 2011 [rec. 876/2009 (NFJ043120)], que mantenía una opinión diametralmente contraria a la de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012.

4. COMENTARIOS

4.1. LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS EN EL ÁMBITO ADMINISTRATIVO

4.1.1. Consideraciones doctrinales

Aunque la doctrina de los actos propios surgió y se desarrolló en el Derecho privado, y a este se refieren los estudios fundamentales sobre ella⁵, no cabe ninguna duda de que también es aplicable

⁵ Hay que citar sobre todo la clásica monografía de DIEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, L.: *La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Bosch, Barcelona, 1963. Debe mencionarse también el estudio de PUIG BRUTAU, J.: *Estudios de Derecho comparado. La doctrina de los actos propios*, Ariel, Barcelona, 1951, págs. 97 y ss. Más reciente es la monografía de TUR FAÚNDEZ, M. N.: *La prohibición de ir contra los actos propios y el retraso desleal*, Aranzadi, 2011. Dentro de la literatura jurídica hispanoamericana son de mencionar, en primer lugar, BORDA, A.: *La teoría de los actos propios*, 2.ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, s.a. [1993] y dos obras más recientes: LÓPEZ MESA, M.: *La doctrina de los actos propios. Doctrina y jurisprudencia*, 3.ª ed., Editorial B de F, Buenos Aires, 2013, y JARAMILLO JARAMILLO, C. I.: *La doctrina de los actos propios. Significado y proyección de la regla venire contra factum proprium en el ámbito contractual*, La Ley, Madrid, 2014.

en principio en el ámbito del Derecho administrativo⁶. También en el ámbito específico del Derecho tributario existen desde hace tiempo comentarios de sentencias en las que se aplica la doctrina⁷.

Sin embargo, la aplicación de la doctrina de los actos propios no se produce de manera tan natural en Derecho administrativo como en Derecho privado. La razón para ello consiste básicamente en que en el Derecho privado, especialmente en el contractual, que es el campo de aplicación más típico de dicha doctrina, rige fundamentalmente el principio de la autonomía de la voluntad mientras que la actividad de la Administración está, básicamente también, sujeta al principio de legalidad y, en consecuencia, su comportamiento está encauzado por normas jurídicas. De aquí que desde antiguo la doctrina de los propios actos haya sido mirada con recelo por la doctrina administrativista. Así GARCÍA DE ENTERRÍA afirmaba en un temprano estudio⁸ que «[l]a doctrina de los actos propios se utiliza generalmente con una inespecífica, y aún más, grosera imprecisión, y esto no solo en el Derecho administrativo, donde es notorio que su invocación por los autores y por la jurisprudencia descarga de ordinario de la necesidad de mayores análisis, sino también en el campo, más depurado técnicamente, del Derecho civil». Y añade que «la utilización del principio de los actos propios es un caso inconfundible, y verdaderamente ejemplar, de la famosa "huida a la cláusula general" que caracterizó clásicamente HEDEMANN como una abdicación de la genuina función discernidora de los juristas»⁹.

Parecidas consideraciones se encuentran en la moderna doctrina administrativista. Por ejemplo, SÁNCHEZ MORÓN afirma que «la doctrina civilista de los actos propios, que también tiene sus límites en el Derecho privado, se acomoda mal a las relaciones de Derecho público y, en concreto a las creadas por actos administrativos unilaterales y no por negocios bilaterales, que son su "caldo de cultivo" natural, dado que aquellas relaciones no están regidas por la autonomía de la voluntad, sino por un estricto principio de legalidad y atienden también a la gestión de los intereses públicos»¹⁰.

La propia doctrina civilista advierte reiteradamente sobre la necesidad de cautela y prudencia en la aplicación de la doctrina de los propios actos, a fin de evitar que dé lugar a arbitrariedad¹¹,

⁶ Véase GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *El principio general de la buena fe en el Derecho administrativo*, Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1983, que estudia la doctrina de los actos propios como uno de los supuestos típicos de aplicación de dicho principio.

⁷ Véanse ROVIRA BURGADA, J. M.: «El principio de los actos propios en materia fiscal», *RAP*, núm. 6, 1951, págs. 259 y ss.; CLARO CASADO, F.: «Estudio sobre la doctrina de los propios actos en el Derecho tributario», *Rev. Der. Fin. y Hac. Públ.*, núm. 178, 185, págs. 889 y ss. Más recientemente, MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: «Algunas observaciones sobre la doctrina de los propios actos en el Derecho tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 18/1994, texto electrónico B. de D. Aranzadi, ref.^a BIB 1994\1337.

⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La doctrina de los actos propios y el sistema de la lesividad», *RAP*, núm. 20, 1956, págs. 69 y ss. (págs. 71 y s.).

⁹ GONZÁLEZ PÉREZ, J., *op. cit.* (nota 6), pág. 108, se hace eco de la crítica de GARCÍA DE ENTERRÍA.

¹⁰ SÁNCHEZ MORÓN, M., *Derecho administrativo. Parte general*, 3.^a ed., Tecnos, Madrid, 2007, pág. 553.

¹¹ Díez-PICAZO, L. en su prólogo a WIEACKER, F.: *El principio general de la buena fe*, trad. de J. L. CARRO, Civitas, Madrid, 1977, pág. 17, observa que «[l]a idea del principio de buena fe como una vía de introducción de un Derecho

y sobre la improcedencia de su aplicación mecánica¹² y su carácter relativo. Esta contención en la utilización de la doctrina del *venire contra factum* se relaciona con su carácter residual, de último recurso, sobre el que también llaman la atención con frecuencia los autores¹³.

El carácter residual de la doctrina de los actos propios hace inadecuada su aplicación en el ámbito administrativo cuando la eficacia vinculante del acto se explica por un fundamento específico que a la vez delimita su alcance. Esto sucede, en primer lugar, cuando se está ante un acto administrativo en sentido formal, es decir, una manifestación de voluntad, de juicio o de conocimiento de la Administración, ya sea una resolución o un acto de trámite. La eficacia vinculante del acto administrativo se justifica en cuanto ejercicio de una potestad de la Administración que tiene su fundamento en la Constitución, especialmente en su artículo 103. Dicha eficacia puede ser eliminada en vía de recurso, pero también por la propia Administración autora del acto haciendo uso de sus facultades de revisión de oficio, que con frecuencia se ponen en conexión con la doctrina del *venire contra factum* de la que constituirían una excepción¹⁴. La diferencia entre esta doctrina y la eficacia vinculante del acto administrativo es semejante a la que existe entre ella y la imposibilidad de desligarse unilateralmente de un negocio jurídico,

judicial, que supone una desviación o ruptura del Derecho legal o legislado, suscita, por lo menos a mí, abundantes dudas desde el punto de vista constitucional, sobre todo cuando la constitución política se funda en el viejo principio de la división de los poderes [...]. Por otra parte, subsiste la grave dificultad de diferenciar nítidamente ese Derecho judicial que así se crea de la pura y simple "justicia del cadí". Y el propio WIEACKER, pág. 46, escribe que una objeción contra ese Derecho judicial «sería el peligro de convertir en anarquía la reconquistada autonomía del arte jurídico profesional, peligro del que no escaparon totalmente ni la antigua jurisprudencia romana ni la jurisprudencia inglesa». LÓPEZ MESA, M., *op. cit.* (nota 5), pág. 293, advierte que «[l]a doctrina de los actos propios no debe degenerar en una muletilla o una excusa, que brinde a los operadores de derecho, especialmente a los jueces, el cómodo medio de deshacerse rápidamente de un planteo complejo, pretextando una contradicción del pretensor, sin detenerse a analizar si esa contradicción es tal, en verdad y sin vicios».

¹² Cfr. LÓPEZ MESA, M., *op. cit.* (nota 5), págs. 257 y ss.; JARAMILLO JARAMILLO, C. I., *op. cit.* (nota 5), págs. 398 y ss.

¹³ Díez-PICAZO, L., *op. cit.* (nota 5), pág. 213, dice a este respecto que casi siempre que en nuestra casación se ha tratado del principio de la ilicitud de venir contra los propios actos surge la observación de «la dudosa oportunidad de traer a colación semejante principio» y afirma que al hablar de «venire contra factum» nos hallamos ante un supuesto límite, «esto es, que para impedir una contravención de la buena fe, que no puede ser evitada por ninguna de las normas legales positivas, se acude a una norma claramente subsidiaria ... no hay verdadero "venire contra factum", cuando la imposibilidad de contradecirse puede explicarse a través de la obligatoriedad de la declaración de voluntad, la inejecutabilidad de un derecho renunciado, etc.». En el mismo sentido, cfr. BORDA, A., *op. cit.* (nota 5), pág. 105; LÓPEZ MESA, M., *op. cit.* (nota 5), págs. 268 y ss. JARAMILLO JARAMILLO, C. I., *op. cit.* (nota 5), pág. 52 i.f., se refiere a «la prudencia y mesura con que los actores jurídicos deben aplicar la doctrina, teniendo como norte siempre su verdadera teleología y naturaleza y reconociendo, delanteramente, que no se trata de un *remedio para todos los males* (fórmula mágica), habida cuenta de que la informan justificados límites y fronteras, por lo demás infranqueables, si no se quiere hacer de ella un instituto antijurídico y desestabilizador del Derecho. Así, por vía de ejemplo, no debe perderse de vista la estrictez de los requisitos que condicionan su aplicación, o la subsidiariedad que la caracteriza (aplicación residual)». A esta última se refiere en las págs. 378 y ss.

¹⁴ Esta doctrina se ha considerado el fundamento del recurso de lesividad, tesis que combate GARCÍA DE ENTERRÍA en la obra citada (nota 8). V. t. SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. y loc. cit.* (nota 10) y GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: *La revisión de oficio*, cap. XI de LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (dirs.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 283.

que, como señala Díez-Picazo¹⁵, son frecuentemente identificadas en la doctrina y la jurisprudencia. Observa el citado maestro que «[e]n nuestra doctrina se ha dicho que son precisamente las declaraciones de voluntad lo que constituyen los actos propios» y que «también en nuestra jurisprudencia esta idea goza de gran predicamento». Como hemos visto, esta idea está también presente en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012. Afirma Díez-Picazo¹⁶ que «para llegar a esta conclusión práctica –que no puede desconocerse lo que válidamente se ha declarado en un negocio jurídico– no era necesaria una especial regla de derecho, ni una especial doctrina jurisprudencial». Una variante o consecuencia de la confusión criticada es la afirmación de que para sustraerse a la vinculación derivada de sus propios actos la Administración tiene que utilizar sus potestades de revisión de oficio, pues estas presuponen la existencia de un acto administrativo.

La doctrina de los actos propios se confunde también en ocasiones con la eficacia vinculante del precedente administrativo. Sin embargo, aunque tengan un fundamento en parte común en la protección de la buena fe y la confianza legítima¹⁷, la distinción entre ambas figuras es bastante clara, puesto que el principio *venire contra factum* opera en el seno de una misma relación jurídica mientras que el precedente pone en relación el tratamiento dado a dos relaciones jurídicas o situaciones distintas en las que intervienen generalmente distintos sujetos¹⁸.

4.1.2. Doctrina jurisprudencial

El examen de la jurisprudencia contencioso-administrativa reciente pone de manifiesto que la infracción de la doctrina de los actos propios, frecuentemente alegada en casación por los particulares demandantes junto con otros motivos, es rechazada generalmente por la Sala Tercera. La sentencia que estamos comentando –a la que hay que añadir la de 6 de marzo de 2014– es uno de los raros casos es que tal infracción ha sido estimada por dicha Sala.

Otro de estos casos excepcionales es la Sentencia de 30 de noviembre de 2009 [rec. 3582/2003 (NFJ036711)], en la que el Tribunal Supremo consideró, por aplicación del *venire contra factum*, que la Administración no podía desconocer, a efectos de la determinación del precio de transferencia de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, el valor en

¹⁵ *Op. cit.* (nota 5), pág. 146.

¹⁶ *Ibid.*, págs. 147 y ss.

¹⁷ Según Díez-Picazo Giménez, L. M.: «La doctrina del precedente administrativo», *RAP*, núm. 98, 1982, págs. 7 y ss. (págs. 10 y ss.), el fundamento básico del carácter vinculante del precedente administrativo es el principio de igualdad ante la ley, pero se encuentra también en los principios de seguridad jurídica y buena fe, así como en el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. En sentido semejante, Martín Fernández, F. J., *op. cit.* (nota 7), pág. 8.

¹⁸ Cfr. Díez-Picazo Giménez, L. M., *ibid.*, pág. 16, y Martín Fernández, F. J., *ibid.*, pág. 10.

Aduana de los bienes transmitidos¹⁹. La Sala se separó en este caso del principio de estanqueidad aceptado por ella en otras ocasiones frente a la doctrina de los actos propios; por ejemplo en la Sentencia de 3 de mayo de 2010 [rec. 1083/2005 (NFJ038741)]. La de 9 de diciembre de 2013 [rec. 5712/2011 (NFJ053096)] declara la vinculación a la valoración realizada en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto a la de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, aunque no por aplicación de la doctrina de los actos propios, invocada por la Administración del Estado recurrente, sino del «principio de unidad o unicidad administrativa».

Más interés tienen otras sentencias en las que se sientan criterios sobre los límites de la aplicación del principio de los actos propios en el ámbito administrativo. El principal de estos límites es el sometimiento de la actividad administrativa al principio de legalidad. En la Sentencia de 6 de octubre de 2009 [rec. 1221/2007 (NCJ058489)], se trataba de una concesión minera otorgada en 1988, a la que en 1999 se concedió una paralización, que en 2002 fue declarada caducada, acto este cuya contradicción con el anterior se alega por el interesado. La sentencia cita las de 15 de enero de 1999 [rec. 10679/1990 (NCJ058492)] –que declara la aplicabilidad en Derecho administrativo de la doctrina de los actos propios– y 16 de septiembre de 2002 [rec. 7242/1997 (NCJ058490)]. De esta última la sentencia citada transcribe el siguiente párrafo:

«Además, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el solo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de esta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley (arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, modificada por Ley 4/1999), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquellos».

La «limitación» a la que alude el texto transcrito consiste en el valor vinculante que cabía atribuir al acto administrativo anterior, en el que se reconocía que se había cumplido la finalidad de la subvención litigiosa. Acerca de ello dice la citada sentencia que «no comporta ni la renun-

¹⁹ Véase el comentario a esta sentencia de IBÁÑEZ MARSILLA, S.: «La doctrina de los actos propios y la conexión entre el valor en aduana y el Impuesto sobre Sociedades», *Tribuna Fiscal*, núm. 236, 2010, págs. 8 y ss.

cia a la ulterior inspección para la comprobación prevista en el mismo otorgamiento ni el olvido de las demás exigencias contempladas en el condicionamiento de la subvención».

En el mismo sentido la Sentencia de 29 de noviembre de 2011 [rec. 5128/2009 (NCJ058502)] formula la siguiente doctrina:

«La doctrina de los actos propios no puede alegarse para crear, mantener o extender en el ámbito del Derecho público situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando entre el acto precedente y el actual median circunstancias de orden legal –cambio de régimen jurídico aplicable– o de carácter físico que puedan haber determinado esa aparente contradicción y, por ende, infracción de la doctrina de los actos propios.

Con la invocación de la doctrina de los actos propios, la parte recurrente desconoce que la aplicación de la misma no puede imponerse a la aplicación de normas de carácter imperativo como son aquellas de las que la Sala de instancia hizo uso para resolver la cuestión litigiosa; así lo expresamos en la Sentencia de 9 de marzo de 2009 (Recurso número 8169/2004) cuando razonamos que "Tal doctrina no rige en ámbitos extraños al poder de disposición de las partes, ciñendo su eficacia a los casos en los que cabe que creen, modifiquen o extingan derechos, definiendo una específica situación jurídica [véase la sentencia de 12 de marzo de 2002 (casación 5398/94 , FJ 4.º b)]"».

Se remite también la citada sentencia a las de 6 de octubre de 2010 (rec. 1121/2007) y 16 de septiembre de 2002, de la que transcribe el párrafo arriba reproducido.

En términos similares a la de 29 de noviembre de 2011 se expresa la sentencia de la Sala Tercera (Sección Sexta) de 25 de mayo de 2011 (rec. 5261/2007).

En el caso resuelto por la Sentencia de 23 de septiembre de 2009 [rec. 8051/2003 (NFJ036383)] la Administración tributaria niega la condición de establecimiento permanente a la sucursal de la entidad no residente recurrente inscrita en el Registro Mercantil y que había venido presentando declaraciones tributarias como tal. La Sala Tercera (Sección Segunda) afirma que

«no se puede hablar de que la Administración incurre en lesión del principio de no ir contra sus propios actos, porque dicho principio solo opera en el marco de poderes discrecionales o de valoración de conductas, no en el ámbito de las potestades regladas, de tal forma que si una normativa exige la concurrencia de determinadas circunstancias para otorgar un beneficio fiscal, este no puede concederse si esas circunstancias no se dan en el caso concreto, y ello, aún para el supuesto de que con anterioridad, la propia Administración haya erróneamente atribuido a quien lo invoca unas características que no concurrían».

En la tesis de que la doctrina de los actos propios solo es aplicable cuando se trata del ejercicio de potestades discrecionales insiste la Sentencia de 31 de enero de 2012 [rec. 1552/2009 (NCJ058500)]. El recurrente alegaba la contradicción de un deslinde de dominio público marí-

timo-terrestre que incluía a determinados terrenos con un plan de ordenación urbana anterior informado favorablemente por la Dirección General de Costas.

Aparte de la doctrina jurisprudencial sobre el límite al *venire contra factum* derivado del principio de legalidad, tienen interés algunas otras afirmaciones del Tribunal Supremo en supuestos en los que se discutía la calificación como fraude de ley. En primer lugar, el enjuiciado por la Sentencia de 9 de febrero de 2012 [rec. 2536/2007 (NFJ046610)], que consistía en una compleja serie de operaciones con el fin de transmitir una participación societaria con ahorro fiscal, en las que intervenían diversas sociedades. El conjunto de tales operaciones fue calificado como fraude a la ley por la AEAT, pero algunas de ellas habían sido inspeccionadas por la Hacienda Foral de Bizkaia, que les dio su conformidad. La Audiencia Nacional, cuya posición recoge sin reservas el Tribunal Supremo, rechazó la aplicación de la doctrina de los propios actos, argumentando que la Administración autora de la regularización considerada acto propio era distinta de la estatal y que el destinatario de dicho acto era una entidad distinta de la recurrente, sin que otra cosa resultara de la vinculación entre ambas. La sentencia de instancia añade que

«además, que el supuesto se fraguara en un "acto de conformidad" no permite extender el significado objetivo del "acto propio" más allá del campo que le es característico, pues se trata el acto de conformidad de un pacto o negocio transaccional que no autoriza a considerar que las conclusiones a que se llega en el acto sean un acto propio de reconocimiento, con valor de cosa juzgada, no solo respecto a los hechos objeto del procedimiento, sino en cuanto a sus consecuencias jurídicas».

La Sentencia de 19 de abril de 2012 [rec. 68/2008 (NFJ054582)] se refiere también a un conjunto de operaciones calificado por la AEAT como fraude de ley, que tiene como elementos centrales la escisión de una sociedad con aportación de una parte de su patrimonio a la constitución de otra entidad que tributaba en régimen de transparencia fiscal. Con posterioridad a la declaración del fraude de ley la Administración tributaria dio su conformidad a la escisión de la primera sociedad. La Audiencia Nacional, cuya posición confirma el Tribunal Supremo, rechazó la alegación de la recurrente de la infracción de la doctrina de los actos propios –aunque el acto vinculante era posterior al contradictorio– con el argumento de que la declaración del fraude de ley

«no tiene por base aquella operación aislada, sino todas las que tuvieron lugar con posterioridad a la misma sobre la base de acogimiento de la entidad... al régimen de transparencia fiscal. Como dice la Sala de instancia, cuyo criterio compartimos, "Cuando la Administración dicta el acto administrativo impugnado no es consecuencia de una operación de escisión como acto aislado considerado, la Administración declara el fraude de ley y practica la liquidación del Impuesto de Sociedades tras un procedimiento instruido en el que se analizan y pormenorizan todas las actuaciones llevadas a cabo y que constituyen una operación en fraude de ley. Por todas estas razones no se está vulnerando la doctrina de los actos propios y los principios de buena fe y confianza legítima, que es el primer motivo de recurso y que debe ser desestimado"».

Otras sentencias establecen criterios acerca del alcance y requisitos de la doctrina de los actos propios. En el caso de la Sentencia de 5 de febrero de 2008 (rec. 10042/2004) la Sala de instancia había desestimado el recurso contra una resolución administrativa por la que se declaraba a la recurrente extranjera no admitida a la realización de la prueba teórico-práctica y de la evaluación del currículo profesional y formativo, por no haber acreditado un ejercicio profesional efectivo como médico dentro del campo propio y específico de la especialidad solicitada durante el tiempo exigido por las normas reglamentarias. A estos efectos se le había reconocido solamente el 25 por 100 del tiempo de ejercicio profesional en su país de origen. La recurrente considera que esta restricción es contradictoria con la asimilación del ejercicio profesional realizado en el extranjero al realizado en España. Señala el Tribunal Supremo que «es la finalidad del acto, su eficacia y validez jurídica las que determinan la vinculación de su autor a las consecuencias derivadas del mismo y generan la confianza ajena» y añade que «[h]a de estarse por lo tanto al alcance del acto al que se atribuye el efecto vinculante y, en todo caso, la aplicación del principio no puede invocarse para alterar, fuera de los cauces legales, el régimen jurídico a que se sujeta una concreta relación, produciéndose una modificación más allá de la finalidad y efectos del acto en cuestión, de la misma manera que no puede servir de fundamento para amparar la persistencia de formas de actuación que no se ajustan a la legalidad».

En el recurso de casación resuelto por la Sentencia de 22 de noviembre de 2013 [rec. 2008/2012 (NFJ053207)] se cuestiona un liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco practicada a la Compañía de Distribución Integral Logista, SA (LOGISTA) por el traspaso de productos sujetos a dicho impuesto con destino a almacenes de consumo y tiendas situadas dentro de un depósito fiscal, que, según la Inspección, no cumplían con las exigencias reglamentarias de estar situadas en instalaciones independientes, anticipándose a la subida de los precios de venta al público o de los tipos impositivos. La entidad alegó la infracción de la doctrina de los propios actos, al no haber sido regularizados los hechos en inspecciones anteriores realizadas durante más de veinte años con actas de comprobado y conforme. El Tribunal Supremo afirma en el fundamento de Derecho 5.º de la citada sentencia que

«aceptando que [el principio de confianza legítima], junto con el de la buena fe, vinculan a las Administraciones Públicas en las relaciones que entablan con los ciudadanos y los administrados, no es posible concluir que ese principio deba en todo caso jugar a favor de estos y en perjuicio de las Administraciones, sino que en cada caso la obligación de respeto que del mismo se deduzca para el proceder de la Administración habrá de estar en relación con las circunstancias que concurran, sin que en él se puedan amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante, confiado en esa pretendida confianza».

Más adelante añade que en el caso enjuiciado

«el hecho de que no se haya practicado la regularización en ejercicios anteriores no puede ser obstáculo para que se proceda a regularizar los ejercicios 2004 y 2005, puesto que si no se hace así se produciría un enriquecimiento injusto en beneficio de la parte recurrente, en relación a la liquidación sobre el Impuesto sobre las Labores del Tabaco a un tipo inferior al que correspondería por beneficiarse de tipos inferiores a la reforma, repercutiendo, además a sus cliente el tipo vigente tras la subida».

Y concluye con las siguientes afirmaciones:

«Así pues, aun en los supuestos en que pueda apreciarse la existencia de un actuar previo de la Administración, respecto al funcionamiento del depósito fiscal de LOGIS-TA, ello no implica necesariamente una vinculación en el actuar posterior. En tanto el derecho de la Administración no prescriba, la Inspección puede regularizar una situación jurídica tributaria cuando lo estime oportuno, sin que se pueda ver vinculado por el hecho de no haber regularizado dicha situación con anterioridad, pese a conocer los hechos. No hay que olvidar que el artículo 54.1 e) de la Ley 30/1992 prevé la posibilidad de un cambio de criterio por parte de la Administración siempre que dicho cambio esté debidamente motivado.

Además, no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes, sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte, ya que si bien es cierto que la Administración Tributaria conocía la existencia de la tienda, lo que desconocía era la finalidad que se le estaba dando a la misma».

4.2. REQUISITOS DE LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS

Conviene ahora precisar el contenido de la doctrina de los actos propios, para lo cual nos serviremos de la formulación de Díez-PICAZO²⁰, según la cual «la regla, que normalmente se expresa diciendo que "nadie puede venir contra sus propios actos", ha de interpretarse en el sentido de que toda pretensión, formulada dentro de una situación litigiosa, por una persona que anteriormente ha realizado una conducta incompatible con esta pretensión, debe ser desestimada». Por consiguiente, sigue diciendo el citado autor, la aplicación de la regla exige: «1.º Que una persona haya observado dentro de una determinada situación jurídica, una cierta conducta jurídicamente relevante y eficaz. 2.º Que posteriormente esta misma persona intente ejercitar un derecho subjetivo o una facultad, creando una situación litigiosa y formulando dentro de ella una determinada pretensión. 3.º Que entre la conducta anterior y la pretensión posterior exista una incompatibilidad o una contradicción, según el sentido que de buena fe hubiera de atribuirse a la conducta anterior. 4.º Que en ambos momentos, conducta anterior y pretensión posterior, exista una perfecta identidad de sujetos».

²⁰ *Op. cit.* (nota 5), pág. 193.

Los requisitos de la doctrina de los actos propios se resumen por la Sala Primera del Tribunal Supremo en la Sentencia de 6 de febrero de 2014 [rec. 2603/2011 (NCJ058499)], entre muchas otras, en los siguientes términos:

«La jurisprudencia en torno a la doctrina de los actos propios, cuya base legal se encuentra en el artículo 7.1 CC, con carácter general, exige la concurrencia de las siguientes circunstancias: i) que el acto que se pretenda combatir haya sido adoptado y realizado libremente; ii) que exista un nexo causal entre el acto realizado y la incompatibilidad posterior; iii) que el acto sea concluyente e indubitado, constitutivo de la expresión de un consentimiento dirigido a crear, modificar y extinguir algún derecho generando una situación desacorde con la posterior conducta del sujeto».

El principal de estos requisitos, en el que se fundan los restantes, es el relativo a las características que debe reunir la conducta (el «acto propio») para que vincule al sujeto que la realiza. Díez-PICAZO²¹ observa, en primer lugar, que más que de un acto debe hablarse de una conducta, que «puede inducirse de un acto o de varios, pero solo debe tomarse en consideración en cuanto revela una actitud, una postura, un modo general de proceder». La jurisprudencia y la doctrina que se apoya en ella y la sistematiza²² hacen hincapié en el carácter inequívoco que debe tener esa postura que el acto revela. Esta debe ser también jurídicamente relevante, es decir, que los actos «deben hallarse revestidos de un cierto carácter "trascendental", "fundamental", ser de alguna manera reveladores del "designio" del agente, "definir" la situación jurídica de su autor»²³. Para ser jurídicamente relevante es necesario que la conducta se realice dentro de una determinada situación jurídica, pero no que haya tenido como efecto la creación, modificación o extinción de derechos; basta con que tengan alguna repercusión en esta relación jurídica. Deben ser además jurídicamente eficaces, no inválidos²⁴.

Tales actos no son, sin embargo, como erróneamente afirma una parte de la jurisprudencia, manifestación de voluntad o expresión de un consentimiento, ya que en tal caso no debe aplicarse la doctrina de los propios actos sino la de la eficacia general de las declaraciones de voluntad²⁵. De acuerdo con esta tesis, observa Díez-PICAZO²⁶, acto propio sería una conducta del sujeto que se puede valorar objetivamente como una declaración tácita de voluntad; *factum proprium* y *facta concludentia* serían así una misma cosa. Afirma el citado autor que «esta doctrina es hoy

²¹ *Op. cit.* (nota 5), págs. 194 y ss.

²² Cfr. TUR FAÚNDEZ, M. N., *op. cit.* (nota 5), págs. 36 y s.; LÓPEZ MESA, M., *op. cit.* (nota 5), págs. 164 y ss.; JARAMILLO JARAMILLO, C. I., *op. cit.* (nota 5), págs. 332 y s.

²³ Díez-PICAZO, L., *op. cit.* (nota 5), pág. 195.

²⁴ Díez-PICAZO, L., *ibíd.*, págs. 199 y ss.

²⁵ Díez-PICAZO, L., *ibíd.*, pág. 196.

²⁶ Díez-PICAZO, L., *ibíd.*, pág. 150.

unánimemente rechazada», y recoge la opinión de PUIG BRUTAU²⁷ en el sentido de que «la esfera de actuación de la regla *venire contra factum proprium non valet* ha de ser delimitada separando de ella los supuestos que implican auténtica voluntad de renunciar ciertos derechos y auténtico consentimiento relativo a la alteración de una situación jurídica, aunque ambos supuestos se manifiesten o deduzcan a través de actos concluyentes». Según este último autor, «los "actos concluyentes" no pertenecen a la verdadera doctrina de los actos propios, pues su eficacia se mantiene por razón de haber mediado consentimiento, mientras que cuando un tribunal impide que un litigante vaya contra sus propios actos, deja por completo de lado toda la doctrina de la declaración de voluntad para imponer directamente, en vista de las circunstancias concurrentes, determinada configuración a la relación jurídica de que se trate».

La teoría de la relación entre el silencio del sujeto y la doctrina de los actos propios tiene especial interés en el caso de las sentencias comentadas, pues estas consideran como acto vinculante en el sentido de esta doctrina una conducta pasiva: el hecho de no haber calificado la Inspección, en las inspecciones previas, como fraude de ley las operaciones a las que en la comprobación posterior aplicaría esta calificación. La Audiencia Nacional afirma que el acto propio «también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos» y que en el caso enjuiciado el acto propio «no habría operado de forma explícita, sino por *facta concludentia* o hechos inequívocos» y que la regularización de los intereses de los préstamos «equivale a un acto de voluntad que no puede ser desconocido por la Administración sin explicar de modo claro y convincente las razones por las que se aparta de él». Por su parte la sentencia del Tribunal Supremo afirma que los actos propios pueden ser expresos, presuntos y tácitos y que estos últimos son aquellos «en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate».

Pues bien, si de acuerdo con la doctrina dominante y en contra de la opinión de las sentencias comentadas, el silencio que constituye un acto propio no es una declaración tácita de voluntad que produce sus efectos por el mero hecho de su realización, el efecto vinculante derivado de la aplicación de la doctrina del *venire contra factum proprium* únicamente puede venirle dado al silencio cuando las circunstancias que rodean al no ejercicio del derecho crean la confianza de buena fe en que este no va a ser ejercido. Esto sucede especialmente cuando la actitud pasiva se prolonga en el tiempo, cuando se produce un retraso tal en el ejercicio de un derecho que induce a confiar en que este no será ejercido. En relación con esta situación PUIG BRUTAU²⁸ evoca la figura del *common law* del *laches*²⁹, que es una modalidad de la doctrina del

²⁷ PUIG BRUTAU, J., *op. cit.* (nota 5), pág. 126.

²⁸ *Op. cit.* (nota 5), págs. 116 y ss.

²⁹ Según *The Concise Oxford Dictionary*, el término jurídico *laches* significa «retraso en cumplir un deber, afirmar un derecho, reclamar un privilegio, etc.» (*delay in performing a legal duty, asserting a right, claiming a privilege, etc.*).

estoppel (*estoppel by laches*), la cual, a su vez, equivale en Derecho anglosajón a la del *venire contra factum proprium*³⁰.

La aplicación de esta doctrina resuelve, en palabras del autor citado, el problema planteado por la situación de «quien ha confiado en la apariencia creada por la actitud pasiva de alguien, es decir, cuando el silencio ha podido ser interpretado de buena fe como asentimiento o como prueba de la inexistencia del derecho que luego se intenta hacer valer». Dice después PUIG BRUTAU³¹ que «la opción entre las reglas opuestas: *qui tacet neque negat neque utique fatetur* (quien calla ni afirma ni niega) y *qui tacet consentire videtur* (quien calla otorga su consentimiento), que son las que se disputan la primacía en orden a la solución del problema de si el silencio puede ser considerado *como si* fuese una declaración de voluntad, ha de resolverse a favor de la segunda, cuando lo contrario supondría permitir que alguien contraviniera sus propios actos». Y añade:

«Con ello resulta claro que, en el problema de la posibilidad de valoración del silencio *como si* fuese una declaración de voluntad, no se trata de apreciar la existencia de actos concluyentes reveladores de que efectivamente se ha consentido. Puede, ciertamente, darse el caso de que tales actos concurren; pero los *facta concludentia*, cuando existen, denotan que ha mediado asentimiento. Por el contrario, la verdadera naturaleza del problema que examinamos consiste en que, por razones de justicia y de conveniencia pública o política jurídica, el arbitrio judicial interviene de manera creadora o constitutiva, imponiendo, en vista de las circunstancias concurrentes, las mismas consecuencias que ordinariamente solo se desprenden de las declaraciones de voluntad».

Esta construcción es la que puede salvar las contradicciones de las sentencias comentadas. Cuestión distinta es que en el caso resuelto por ellas concurren las circunstancias que justifican la aplicación de la doctrina de los actos propios. Desde luego no está presente en él el retraso en el ejercicio del derecho que requiere típicamente tal aplicación en el caso de silencio del sujeto³², por lo que el problema se traslada a determinar si en el referido supuesto cabía atribuir

³⁰ Véase sobre el *estoppel* DIEZ-PICAZO, L., *op. cit.* (nota 5), cap. III, págs. 62 y ss., y PUIG BRUTAU, J., *op. cit.* (nota 5), págs. 103 y ss. La aplicación de la doctrina de los actos propios en el supuesto del *laches*, es decir, del silencio del sujeto plantea el problema de su compatibilidad con la prescripción, que puede formularse así: ¿puede determinarse que un derecho no es ejercitable antes de que haya prescrito? PUIG BRUTAU, *ibíd.*, pág. 122, se inclina por la respuesta afirmativa. En contra, v. BORDA, A., *op. cit.* (nota 5), págs. 99 y s.

³¹ *Op. cit.* (nota 5), pág. 119 i.f.

³² TUR FAÜNDEZ, M. M., *op. cit.* (nota 5), págs. 91 y ss., considera el «retraso desleal» como una figura diferenciada del *venire contra factum* y señala diversas notas que las distinguirían y que, básicamente, derivarían de que el primero parte del hecho del silencio del sujeto. Se pregunta así si la inactividad, el no ejercicio de un derecho, puede considerarse una conducta relevante en el sentido de la doctrina de los actos propios. Observa que «posiblemente lo excepcional sea entender que la inactividad del titular del derecho constituya una manifestación de su intención de no ejercitarlo capaz de suscitar en el sujeto pasivo del derecho la creencia de que este ya no se ejercitará». Su conclusión es que «en pocas ocasiones podrá aplicarse la doctrina del retraso desleal como modalidad de la doctrina de los actos

a la inactividad de la Inspección un significado equivalente a una manifestación tácita de voluntad de no ejercitar en el futuro su potestad de calificación de los hechos como constitutivos de fraude de ley, es decir, como una especie de renuncia a este derecho, si es que es adecuado el empleo de esta expresión³³. En este aspecto la doctrina exige una especial claridad en la interpretación del silencio del sujeto³⁴.

4.3. CRÍTICA DE LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS POR LAS SENTENCIAS COMENTADAS

4.3.1. La opinión de los autores

Que sepamos se han publicado hasta el presente dos comentarios a la doctrina jurisprudencial expresada en las sentencias comentadas, uno de CARRASQUER CLARÍ a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012³⁵ y otro de HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS a la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013³⁶.

A) En el primero de dichos comentarios³⁷ la autora sostiene que el caso decidido por la sentencia examinada hubiera debido resolverse aplicando la técnica del precedente administrativo y no la doctrina de los actos propios, y ello porque

propios». A nuestro juicio, cabe objetar a la autora que no indica con claridad en qué supuestos sería aplicable la primera de dichas doctrinas y no la segunda, como exigiría la distinción rigurosa entre ambas.

³³ Acerca de la relación entre la aplicación del *venire contra factum* en el caso de silencio del sujeto y la renuncia tácita al derecho, dice PUIG BRUTAU, J., *op. cit.* (nota 5), pág. 120, que «de la misma manera que en el caso de pérdida de un derecho por aplicación del principio de que nadie puede ir contra sus propios actos, no existe una auténtica renuncia, pues, como ya antes hemos dicho, no se trata de una verdadera declaración de voluntad, sino de un supuesto de hecho que se considera digno de producir el mismo resultado (*estoppel*), igualmente cabe afirmar que, en el caso de silencio de un titular en circunstancias tales que una persona razonable deba interpretarlo como si se tratara de un asentimiento tácito, las consecuencias que ordinariamente solo se desprenden de este, también deberán, en tal caso, ser reconocidas por el juzgador en uso de su arbitrio de equidad (*laches*)». Sobre la distinción entre *venire contra factum* y renuncia vid. t. Díez-PICAZO, *op. cit.* (nota 5), págs. 159 y ss., que en esencia la reconduce a la distinción entre actos propios y declaraciones tácitas de voluntad.

³⁴ Así, LÓPEZ MESA, M., *op. cit.* (nota 5), pág. 168, afirma que «en aquellos casos donde la contradicción se evidencia entre un acto actual y el silencio o pasividad anterior, dicha contradicción no debe dejar lugar a dudas... Debe tratarse de lo que la doctrina francesa ha llamado "silencio permeable", es decir, el silencio que deja filtrar la voluntad de quien lo guarda». Salvamos la impropiedad de hablar de declaraciones de voluntad en este contexto.

³⁵ CARRASQUER CLARÍ, M. L.: «La doctrina de los actos propios como límite formal a la declaración de fraude a la ley tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 267, 2013, págs. 33 y ss.

³⁶ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: «La vinculación de la Administración Tributaria a los actos propios en su función de comprobación», *Quincena Fiscal*, núm. 7/2014, págs. 109 y ss.

³⁷ *Op. cit.*, pág. 39.

«la decisión o más bien las decisiones precedentes que condicionan el actuar de la Administración tributaria se identifican con la resolución de dos procedimientos de inspección anteriores, es decir, se producen en el ámbito de relaciones tributarias distintas, si bien con la particularidad de que se refieren al mismo concepto impositivo y obligado tributario. El hecho es que un mismo contribuyente es tratado por la Administración de un modo diferente a como lo hizo en una situación semejante anterior. En este caso, el trato desigual no está justificado y aunque la vinculación al precedente no puede establecerse con fundamento en el principio de igualdad —que exige alteridad en la comparación—, sí puede justificarse en las exigencias de los principios de buena fe y seguridad jurídica (DÍEZ-PICAZO)».

Se pregunta seguidamente la autora si el cambio de criterio de la Administración, posible en el marco de la doctrina del precedente, está justificado, a lo que contesta que

«en el caso juzgado la posibilidad de una calificación contradictoria quedaba excluida por otras circunstancias derivadas de la configuración del fraude a la ley tributaria y su aplicación en el caso de los tributos periódicos. La consideración de los intereses financieros como no deducibles solo podía producirse como efecto de la declaración de fraude de ley de las operaciones de préstamo que los generaban, lo que no era posible por dos motivos: en primer lugar, porque dichas operaciones ya habían sido objeto de comprobación por la Inspección; en segundo lugar, porque en el momento en que la Administración pretende la recalificación, dichas operaciones correspondían a ejercicios prescritos, lo que obviamente también impedía cualquier actuación administrativa».

Entre sus conclusiones afirma lo siguiente sobre la posibilidad de apartarse del precedente:

«En primer lugar, hay que tener en cuenta las especialidades propias de la institución del fraude de ley tributaria en relación a los tributos periódicos. En estos casos, la declaración de fraude queda limitada al momento y periodo en que se realizaron las operaciones que generan las ventajas fiscales, con independencia de que estas se extiendan a ejercicios posteriores.

Del mismo modo, obvia decirlo, la Administración tributaria no puede cambiar de criterio, interpretación o calificación cuando la situación en cuestión ha adquirido firmeza, bien porque se han agotado las posibilidades de comprobación, bien porque se han consolidado por efecto de la prescripción».

La postura de CARRASQUER nos suscita las siguientes observaciones. En primer lugar, aun siendo cierto que las obligaciones tributarias correspondientes a ejerci-

cios distintos son distintas (el art. 63.1 LGT establece que «las deudas tributarias son autónomas»), ello no me parece decisivo para que la *sedes materiae* del caso planteado sea la teoría del precedente administrativo y no la doctrina de los actos propios, lo cual no significa que esta doctrina haya sido correctamente aplicada. Es decir, partiendo de la existencia de un problema de vinculación de la Administración a actuaciones anteriores suyas, parece más natural en el presente caso, en nuestra opinión, abordarlo desde el *venire contra factum* que desde la teoría del precedente. Primero, porque en el caso planteado, el punto de vista adecuado no es el de las obligaciones tributarias materiales, sino el procedimental, en el cual las comprobaciones del grupo de consolidación y las de las entidades que lo integran están estrechamente relacionadas y forman en cierto aspecto una unidad, si no formalmente sí en cuanto al fondo del asunto y a las cuestiones suscitadas. Segundo, porque es dudoso que la doctrina del precedente pueda aplicarse tomando como precedentes actos administrativos de trámite, como son las actas de inspección, y no resoluciones; más aún, actos negativos (en realidad, el silencio o inactividad de la Administración), que sería necesario construir como declaraciones tácitas sin las cuales no hay acto administrativo posible –aquí sí, a diferencia de cuando se trata de la doctrina de los propios actos.

Aparte de los anteriores aspectos formales, en la medida en que hay una cierta coincidencia entre las doctrinas del precedente y de los actos propios, puesto que en ambas se cuestiona la vinculación a una actuación anterior, CARRASQUER parece admitir que en el caso considerado existió esa eficacia vinculante, lo cual es también discutible, como veremos más adelante, aunque la autora estima que hubiera podido salvarse por la Administración si no hubiese estado impedida por los siguientes obstáculos: la existencia de una comprobación anterior, la prescripción de los ejercicios y la necesidad de que la comprobación del fraude se haga en el periodo en que se realizaron las operaciones que generan la ventaja fiscal. De los dos últimos, que suponen aceptar la posición de las sentencias comentadas, nos ocuparemos también más adelante; en cuanto a la existencia de una comprobación, solamente impediría la rectificación en la medida en que fuese definitiva y teniendo en cuenta además la posibilidad de una revisión de oficio de las liquidaciones resultantes, en su caso.

- B) El comentario de HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS a la sentencia del Tribunal Supremo se inicia con una referencia a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Respecto al segundo señala que es aplicable también a las Administraciones Públicas de acuerdo con el artículo 3.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y recuerda la doctrina jurisprudencial según la cual es aplicable en el ámbito de los actos discrecionales, pero no en el de los reglados. Menciona seguidamente como manifestaciones de este principio, del que afirma que no tiene ninguna peculiaridad en Derecho tributario, las consultas vinculantes y la doctrina de los actos propios. Observa que en este ámbito «cualquier acto administrativo puede servir de prece-

dente a estos efectos –expreso o tácito– pero siempre que suponga una verdadera manifestación de voluntad de la Administración Pública» y añade que «solo pueden vincular a la Administración aquellas manifestaciones de voluntad emitidas por el órgano competente a través del procedimiento legalmente establecido. Dicho de otro modo, solo podrán vincular a la Administración los actos resolutorios (no los actos de trámite ni los informes), que sean definitivos y que hayan sido emitidos por el órgano que tenga atribuida la competencia para obligar a la Administración (no por cualquier otro) y que haya sido emitida en el curso de un procedimiento administrativo (no de cualquier forma o de cualquier modo)».

Pasa luego HERRERO DE EGAÑA a examinar «la vinculación del acto propio en el ámbito de las actuaciones de comprobación» y se plantea en primer lugar la cuestión de «si la no comprobación puede generar en el administrado un estado de confianza en la corrección de los criterios aplicados en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias que ampare comportamientos futuros idénticos», a la que responde que «la no comprobación no significa más que eso: que no se ha comprobado y que por ello la Administración Pública no ha emitido ninguna opinión –ni positiva ni negativa– sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias».

En el supuesto contrario de que haya habido comprobación, afirma el autor citado que

«parece claro que las manifestaciones expresas o tácitas de la Administración cuestionando o admitiendo la declaración del obligado tributario, en todo o en parte, pueden constituir pronunciamientos generadores de confianza en un futuro actuar del obligado tributario. El silencio, en cambio, parece que debería equipararse a la no comprobación pues si nada se dice sobre un aspecto concreto de la tributación –aunque ya no sea revisable– no puede generar en el obligado tributario una confianza en que la Administración ha aceptado una determinada forma de cumplir sus obligaciones tributarias».

Parecería que este último –comprobación en la que se guarda silencio acerca de determinados aspectos de la tributación– es el supuesto contemplado por las sentencias comentadas.

Distingue después, sin embargo, HERRERO DE EGAÑA otros dos supuestos:

- Que a raíz de los criterios expuestos en una actuación de comprobación, el administrado cambie la forma de cumplimiento de sus obligaciones tributarias para adecuarse al criterio administrativo y, posteriormente, la Administración cambia de criterio, en cuyo caso «parece claro que ninguna consecuencia adversa debería derivarse para ese contribuyente».
- Que la Administración inicialmente compruebe y dé por buena una operación con proyección plurianual realizada por el obligado tributario antes de las actuaciones de comprobación.

Acerca de este segundo supuesto, que reúne otros elementos del caso de las sentencias comentadas, dice el autor citado lo siguiente:

«En este caso la realización de esa operación en la forma en que se hiciera –civil, mercantil y fiscal– no resultaría imputable a un acto previo de la Administración tributaria. Si esa operación resultara comprobada y fuera considerada conforme –de forma expresa o tácita por la Administración tributaria– y en un ejercicio posterior se considerara realizada en fraude de ley –actuación que debería ser posible por la no vinculación al precedente ni al *acto propio*– habría que determinar, como en el caso anterior, dónde está la confianza generada y dónde está el perjuicio derivado del cambio de criterio. Desde luego, la Administración no habría generado la operación –como ya se ha dicho– y con ese actuar inicial erróneo, lo único que habría inducido es a continuar temporalmente con una forma de tributación equivocada. Si con ello se hubiera generado algún perjuicio –distinto lógicamente a la diferencia de tributación– podría llegar a ser indemnizado pero lo que no podría legalmente admitirse es la perpetuación en el tiempo de la forma de tributación contraria a la ley por el solo hecho de que las primeras comprobaciones de la Administración fueron equivocadas. En estos casos debería seguirse el mismo criterio que ha aplicado el Tribunal Supremo para el caso de las bases imponibles negativas no comprobadas, esto es, el mantenimiento íntegro de las facultades de comprobación de la Administración tributaria sin perjuicio de la intangibilidad de las situaciones ya consolidadas por el tiempo».

El supuesto hipotético descrito coincide sustancialmente con el de las sentencias comentadas, aunque habría que puntualizar que en este la actuación inicial de la Administración no fue en rigor errónea, sino que no entró en la cuestión del fraude a la ley, ni al obrar así indujo en ningún sentido al contribuyente, sino que dejó inalterada la deuda tributaria declarada por este. Sin embargo, en los aspectos fundamentales la opinión del autor, si no hemos entendido mal, es que la conformidad inicial no genera un acto propio que vincule a la Administración, la cual es libre de calificar las operaciones como fraude de ley, ya que de lo contrario se perpetuaría una tributación ilegal. No es fácil de entender, en cambio, qué perjuicio indemnizable puede causarse al contribuyente con esta actuación destinada a cumplir la legalidad.

En vista de las anteriores afirmaciones tampoco se entiende el comentario que hace HERRERO DE EGAÑA refiriéndose concretamente a la Sentencia de 4 de noviembre de 2013 en el último y breve apartado de su artículo (hasta llegar ahí se mantiene en un plano hipotético), que parece claramente contradictorio con ellas:

«Resulta indudable que la seguridad jurídica padece cuando la Administración tributaria ha comprobado la actuación del obligado tributario, la ha considerado correcta y, con posterioridad, al comprobar los efectos de

esa operación en otros ejercicios tributarios, revisa la operación inicial y pretende calificarla como fraudulenta. Es cierto que en estos casos la seguridad jurídica padece —y padece mucho— pero el debate no es ese o, mejor dicho, no es solamente ese. El debate es si, sobre esa seguridad jurídica, debe primar la legalidad. Y ese debate lo ha resuelto la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo dando primacía al *principio de legalidad* sobre la vinculación al *acto propio*».

En efecto, si se ha afirmado que no hay acto propio de la Administración en un supuesto hipotético que entendemos que coincide sustancialmente con el de la sentencia, no puede haber lesión de la confianza ni, por tanto, de la seguridad jurídica, si las operaciones enjuiciadas se califican como fraude a la ley. La seguridad jurídica solamente padecería si efectivamente la Administración hubiese vulnerado una confianza creada con su comportamiento originario y esta vulneración se hubiera aceptado por los tribunales. No es esto lo que los tribunales han resuelto, sino, muy al contrario, primar radicalmente la seguridad jurídica, haciendo para ello, como trataremos de demostrar a continuación, una aplicación hiper-garantista de la doctrina de los propios actos.

Por eso la última frase del párrafo transcrito se debe sin duda a un error obstativo, pues la realidad es justamente la inversa: el Tribunal Supremo, al igual que antes la Audiencia Nacional ha dado absoluta primacía al *venire contra factum* frente a la legalidad, si por esta se entiende la aplicación estricta de las normas tributarias, incluida la de sanción del fraude a la ley. Por lo demás, no hay ningún conflicto entre la legalidad y la seguridad jurídica, como sostiene el autor; antes al contrario, la legalidad es el medio esencial de tutela de la seguridad. Es la aplicación de una doctrina de creación judicial y límites tan indeterminados como la de los actos propios la que puede poner en peligro la seguridad jurídica. De aquí las frecuentes exhortaciones de los autores a la prudencia y contención en su utilización.

4.3.2. Nuestra posición

A nuestro juicio, la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo no han aplicado correctamente la doctrina de los actos propios en el caso decidido por las sentencias objeto de este comentario. La razón fundamental de esta opinión es que, a nuestro entender, el hecho de no haber calificado como fraude de ley en las inspecciones iniciales realizadas a EBROMYL, SA y AMYLUM IBÉRICA, SA las operaciones que generaron los gastos financieros cuya deducción se discute no era motivo suficiente para crear en la primera la confianza legítima en que esa calificación no se produciría cuando fue objeto de una nueva inspección en calidad de dominante del grupo de consolidación. No atribuimos, en cambio, una importancia decisiva a la incorrección técnica en que incurrían ambas sentencias cuando confunden el acto propio con una manifestación tácita de voluntad, que ciertamente no ha existido en este caso.

El principio o regla jurídica que se expresa con el brocardo *venire contra factum proprium non valet*, en cuanto derivado del principio general de la buena fe, lo que exige es, como afirma DIEZ-PICAZO³⁸, el comportamiento coherente de los sujetos, lo cual «significa que, cuando una persona, dentro de una relación jurídica, ha suscitado en otra con su conducta una confianza fundada, conforme a la buena fe, en una determinada conducta futura, según el sentido objetivamente deducido de la conducta anterior, no debe defraudar la confianza suscitada y es inadmisibles toda actuación incompatible con ella». Con vistas a la aplicación de la doctrina de los actos propios en el caso de las sentencias comentadas, la pregunta procedente es, pues, si la conducta de la Administración era objetivamente adecuada, de acuerdo con la buena fe, para suscitar la confianza de la entidad contribuyente en que las operaciones objeto de comprobación no serían calificadas en el futuro como fraudulentas. A nuestro parecer, la respuesta a este interrogante debe ser negativa por las razones que indicamos a continuación.

La primera es que en las inspecciones iniciales la Administración no realizó ningún comportamiento activo en relación con la declaración del fraude a la ley, sino que guardó silencio sobre esta cuestión; silencio al que, según la doctrina citada más atrás, no es posible atribuir el significado de acto propio, fuera del supuesto, que aquí no concurre, del retraso desleal en el ejercicio de un derecho. Tampoco tenía la Inspección el deber de pronunciarse en dichas primeras comprobaciones sobre la existencia o no de fraude a la ley; podía, por el contrario, decidir libremente el alcance de la inspección, a lo que la autorizaba el artículo 11 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, entonces aplicable, en términos parecidos a los del actual artículo 148 LGT. En uso de esta facultad la Administración se limitó en las inspecciones iniciales a comprobar la corrección de la deducción de los intereses sin poner en cuestión la licitud de las operaciones que los habían generado, cosa que hizo en la posterior inspección del grupo al incoar respecto de ellas el expediente de declaración del fraude de ley. El reconocimiento de la procedencia de la deducción que resultaba de tales comprobaciones tenía como presupuesto la licitud, entonces no cuestionada, de los préstamos generadores de los intereses. Por eso tiene sentido el argumento del TEAC de que la concurrencia del fraude a la ley no se planteó en las inspecciones iniciales puesto que no se incoó el expediente de fraude de ley, que era la vía procedimental necesaria para ello; argumento que suscita, como vimos, la áspera crítica de la Audiencia Nacional.

El alcance parcial de las actuaciones inspectoras es, a su vez, lo que determinó el carácter de previa del acta de comprobado y conforme levantada a EBROMYL, SA, objeto de un amplio debate ante la Audiencia Nacional, que, como indicamos, niega dicho carácter, para lo cual restringe hasta extremos insostenibles la facultad de la Inspección de determinar el alcance de sus actuaciones en los términos antes recordados. Sin embargo, este debate es en realidad irrelevante, pues si el acta tuviese carácter definitivo esto significaría que la Inspección no podría comprobar de nuevo la deducibilidad de los intereses en los ejercicios a los que afecta –cosa que, por otro

³⁸ *Op. cit.* (nota 5), pág. 142.

lado, no ha intentado la Administración, lo cual, a su vez, motiva el reproche de incoherencia por parte de la Audiencia Nacional— pero no altera el hecho de que la Administración no se pronunció sobre tal deducibilidad y, por tanto, no realizó un acto propio sobre esta cuestión.

Tampoco puede atribuirse el valor de acto propio a la devolución de ingresos indebidos concedida a EBROMYL, SA, no ya porque ese acto tenga carácter provisional o porque procediese de un órgano administrativo distinto de la Inspección, como aduce el TEAC y rebata con dureza la Audiencia Nacional, sino porque la devolución de ingresos indebidos es un acto meramente ejecutivo de una resolución previa, que, por tanto no contiene declaración alguna sobre el fundamento de la devolución. En este caso la resolución era el acuerdo de rectificación de la autoliquidación, pero este era una consecuencia directa del acta en la que se periodificaron los gastos de cancelación anticipada del préstamo, que, como venimos sosteniendo, no se pronuncia sobre la existencia o no del fraude a la ley. Por lo demás, no nos parece tan evidente como sostiene la Audiencia Nacional que la periodificación de los costes de cancelación anticipada de los créditos suponga el reconocimiento de la procedencia de la deducción de los gastos financieros de los que, por lo demás, tales costes son solo un componente. La Audiencia Nacional califica de «alambicada» la distinción entre periodificación y deducción; sin embargo, la corrección de la imputación temporal del coste significa únicamente esto y no además un pronunciamiento tácito sobre la deducibilidad del gasto; al menos no sobre la calificación de las operaciones como fraude de ley.

El acto propio no surge tampoco del hecho, aceptado por la Audiencia Nacional, de que con ocasión de las primeras inspecciones la Administración dispusiera de todos los datos en los que hubiera podido apoyar la declaración de fraude de ley. Ello solo podría suceder si este conocimiento originase el deber de plantear en ese momento del procedimiento la posible existencia de esta anomalía de las operaciones. Esto es lo que viene a afirmar la Audiencia Nacional cuando reprocha a la Inspección que excluyera inicialmente de su consideración la cuestión del fraude de ley. Como antes señalamos, en nuestra opinión la Administración podría, incluso teniendo a la vista las operaciones más tarde calificadas como fraude de ley, excluir esta cuestión de la inspección. Y aquí es donde el argumento de la no incoación del expediente especial adquiere su sentido. Lo que no sería aceptable es que habiéndose planteado y controvertido en las comprobaciones iniciales la cuestión de la existencia del fraude de ley, esta no hubiese sido objeto de decisión administrativa.

En vista de las anteriores consideraciones, resulta irrelevante la cuestión del significado que para la calificación del carácter fraudulento de las operaciones tenía el conocimiento de los contratos de fabricación y ventas suscritos por TATE & LYLE SPAIN, SA y del acogimiento de EBROMYL, SA al régimen de tributación consolidada; al igual que es irrelevante la cuestión de si la circunstancia de que tales hechos fuesen posteriores a los ejercicios objeto de las inspecciones iniciales contradice, como alega el TEAC, la afirmación de que la Administración disponía al llevarlas a cabo de toda la información necesaria para la apreciación del fraude a la ley. La Audiencia Nacional no niega directamente este significado, aunque sostiene que la Administración «exacerba» su importancia, sino que afirma, como ya se ha señalado, que la apreciación poste-

rior del fraude de ley hubiera debido llevar a la Administración a regularizar los ejercicios objeto de dichas inspecciones, cosa que esta no hizo, seguramente por estimarlos prescritos. A nuestro juicio, sin embargo, no cabe negar totalmente la importancia que tienen los referidos datos para completar el esquema elusivo y, por tanto, poner ante los ojos de la Administración el posible carácter fraudulento de las operaciones ya comprobadas.

El reproche de la exclusión del fraude de ley de la comprobación está relacionado con la falta de explicación que advierte el Tribunal del hecho de que unos contratos que inicialmente se consideraron «lícitos y adecuados para desplegar sus efectos propios, incluso en el ámbito tributario», se reputaron luego «fraudulentos e ineficaces a los efectos fiscales cuando acaecen actos posteriores a su celebración que constituirían el núcleo de lo que habría que observar para determinar si concurre o no el fraude de ley que ahora nos ocupa». Pero esta afirmación es precisamente lo que pretende quien diseña un esquema de fraude de ley: que las operaciones aparezcan a primera vista y contempladas aisladamente como perfectamente lícitas y productoras de sus efectos propios, especialmente en el plano del Derecho privado. Y esto es lo que reconoció la Administración en las primeras inspecciones. Es perfectamente normal y comprensible que el carácter ilícitamente elusivo de las operaciones se advierta solo tras un examen más detenido desde esta perspectiva.

A las consideraciones expuestas, que creemos que demuestran que no existió en los procedimientos de inspección analizados una conducta de la Administración en la que pueda fundarse la aplicación de la doctrina de los actos propios, es posible añadir una última observación. La doctrina del *venire contra factum proprium* tiene la finalidad de proteger la buena fe de la persona que ha confiado en la conducta del sujeto que luego formula frente a ella una pretensión contraria a su significado objetivo. Cabe entonces cuestionar la existencia de esta necesaria buena fe en el grupo multinacional que diseñó desde el principio unas complejas operaciones destinadas a reducir las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades español. La negación de la buena fe de la entidad contribuyente excluye de raíz la aplicación de la doctrina considerada. Entonces en lo único en que podía confiar legítimamente dicha entidad es en la observancia por parte de la Administración de las normas reguladoras del procedimiento de inspección. En consecuencia, es esta observancia la única cuestión que los tribunales debieron plantearse. Entre dichas normas están las que establecen los límites temporales de la actuación administrativa, lo que nos lleva a examinar la segunda de las infracciones que las sentencias comentadas estiman que ha cometido la Administración.

4.4. LA CALIFICACIÓN COMO FRAUDE DE LEY DE OPERACIONES REALIZADAS EN EJERCICIOS ANTERIORES

Como expusimos más atrás, la entidad demandante había alegado que la calificación de las operaciones y la deducibilidad de los gastos financieros derivados de ellas habían quedado definitivamente fijadas en virtud de las comprobaciones realizadas respecto a ejercicios anteriores

al cerrado el 31 de marzo de 2000, los cuales se encontraban prescritos cuando se inició la inspección de EBROMYL, SA como dominante de un grupo de consolidación por una comunicación notificada el 25 de septiembre de 2005. Sin embargo, la Audiencia Nacional no responde en realidad a esta alegación, sino implícitamente a otra distinta: ¿puede la Administración declarar fraudulenta (en fraude de ley) una operación realizada en un ejercicio anterior al considerado y en el cual produce efectos? Nótese que la Audiencia Nacional no introduce en la hipótesis problemática el elemento de que el ejercicio anterior se encuentre prescrito.

La cuestión de la posibilidad de comprobación de ejercicios prescritos es un problema clásico, que se ha planteado típicamente en relación con la deducción de bases imponibles negativas. El legislador ha tratado de resolver esta cuestión específica introduciendo por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, un nuevo apartado 5 en el artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, del siguiente tenor: «El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron». Este precepto fue modificado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de «acompañamiento» a los Presupuestos de 2002, que estableció la siguiente redacción: «El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron». Esta redacción pasó al vigente Texto Refundido de la LIS (art. 25.5).

Por otra parte, la Ley General Tributaria contiene algunas normas sobre esta cuestión de alcance más general: en primer lugar, el artículo 106.5, que dispone lo siguiente: «En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales». En segundo lugar, el artículo 70.3, cuyo texto es el que sigue: «La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente».

Con anterioridad a los preceptos transcritos había prevalecido una doctrina jurisprudencial relativa a la compensación de bases imponibles negativas que otorgaba absoluta primacía al principio de seguridad jurídica y establecía, por tanto, que la prescripción fijaba de manera intangible la situación jurídica establecida en el ejercicio prescrito, incluso respecto a ejercicios posteriores no prescritos en los que el contribuyente hacía efectivo el correspondiente crédito fiscal. Incluso después de la promulgación de las nuevas normas, la Audiencia Nacional había sostenido una interpretación sumamente restrictiva de las mismas; por ejemplo, en las Sentencias de 24 de mayo de 2012 (rec. 249/2009) y 18 de julio de 2013 [rec. 288/2010 (NFJ052006)], a las que remite la de 24 de octubre de 2013 [rec. 410/2010 (NFJ052837)].

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha corregido esta interpretación restrictiva en varias sentencias recientes. Así, en la de 6 de noviembre de 2013 [rec. 4319/2011 (NFJ052890)] la Sección Segunda de la Sala Tercera declara expresamente inaplicable la jurisprudencia elaborada sobre la base de la legislación anterior al artículo 23.5 de la Ley 43/1995 y afirma que «mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no solo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su "procedencia", es decir, de su corrección», y añade que «[d]emostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio "no prescrito", con las consignadas en el "prescrito" si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia».

En la de 14 de noviembre de 2013 [rec. 4303/2011 (NFJ052840)], FD 6.º *in fine*, declara la misma Sala y Sección que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, en la redacción dada por la Ley 24/2001,

«impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas "mediante" la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea al ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos.

De esta forma, la carga queda cumplida por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquel otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación.

Y es que no tendría sentido el artículo 23.5 de la LIS, en la redacción aquí aplicable, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, si no se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico».

Por consiguiente, según la nueva doctrina jurisprudencial, la Administración puede oponerse a la compensación en el ejercicio objeto de comprobación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos no solo por razones formales, como la falta de concordancia de las pérdidas declaradas en estos con las que se pretenden compensar, sino por motivos materiales que afectan a la corrección de dichas bases, es decir, a su conformidad con las normas que regulan su

cómputo, si bien recae sobre ella la carga de la prueba correspondiente. La consecuencia que se deduce de ello es que la Administración podrá efectuar las comprobaciones necesarias sobre la base de las pruebas existentes, si bien por efecto de la prescripción no podrá obtener nuevas pruebas relativas al ejercicio prescrito, salvo aquellos documentos que el contribuyente está obligado a conservar, ni desde luego, alterar la deuda tributaria correspondiente a dicho ejercicio prescrito.

La posterior Sentencia de la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013 [rec. 2883/2012 (NFJ053091)] introduce en la doctrina anterior una importante restricción, que tiene especial interés por la relación que existe entre ella y la posición de las sentencias que estamos comentando. En su fundamento de Derecho segundo, *in fine*, la sentencia citada enuncia acertadamente la cuestión planteada en los siguientes términos: «La incógnita a despejar consiste en si, con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance».

En el siguiente fundamento de Derecho afirma que la respuesta ha sido dada por las Sentencias de 6 y 14 de noviembre de 2013, antes citadas, y después de reproducir los párrafos de la primera de ellas relativos a la distribución de la carga de la prueba entre el contribuyente y la Administración, adelanta su conclusión: «a la luz de esta doctrina y al igual que en las dos sentencias anteriores que acabamos de citar, se ha de concluir que en el caso debatido la Administración tributaria no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía en virtud del mencionado precepto». Se funda para llegar a ella en las consideraciones siguientes: la sociedad que pretendía la compensación de las pérdidas había llevado a cabo un conjunto de operaciones societarias destinadas a reducir la tributación por las plusvalías generadas, proceso, explica el Tribunal Supremo, «que abarcó dos periodos impositivos, el inspeccionado, 2000/2001, y el anterior, en el que se generaron las bases impositivas negativas a fin de compensar las plusvalías que se pondrían de manifiesto con la posterior transmisión de los títulos». Afirma a continuación la Sala que

«no hubiera sido posible llegar a un completo conocimiento de los acontecimientos con la sola comprobación de la información fiscalmente relevante de la sociedad directamente inspeccionada, ni del solo examen de su contabilidad, que por otro lado no fue cuestionada por la Inspección. En definitiva, lo que llevó a cabo la Administración fue una recalificación fiscal de un conjunto o entramado negocial ocurrido en el periodo impositivo 1999/2000, ya prescrito, cuyos efectos y alcance tributario se proyectaron directamente en el posterior 2000/2001, mediante el arrastre y compensación de las bases impositivas negativas generadas en el anterior. A esa conclusión difícilmente podría haberse llegado con el solo examen de la contabilidad y la documentación obrante en la entidad inspeccionada. Para comprender el alcance de la operación resultaba necesario conocer y valorar la actuación contable y fiscal llevada a cabo por [otra entidad íntegramente participada utilizada en el esquema elusivo]».

Recuerda la Sala que el TEAC reconoció la corrección formal de la dotación a la provisión por depreciación de la participación transmitida determinante de la base imponible negativa, y

añade que «[n]o bastaba, a la luz de la doctrina sentada en las sentencias citadas, con razonar, como hace el Tribunal Económico-Administrativo Central, que [la entidad contribuyente] no ha demostrado ante la Inspección que su filial ... contabilizó de forma correcta la dotación, pues, por lo dicho, al tratarse de un ejercicio prescrito y acreditada, prima facie, la realidad y la procedencia de las bases negativas, correspondía a la propia Inspección la carga de acreditar lo contrario».

Llega la Sala a la siguiente conclusión:

«En suma, como las operaciones descritas, aisladamente consideradas, eran válidas y ajustadas a derecho, si bien, apreciadas en su conjunto, buscaban y provocaban una menor tributación de manera artificiosa, se trataba de un supuesto de conflicto en la calificación de la norma o de fraude de ley, para cuya constatación resultaba necesario investigar sobre la forma en que se contabilizaron las operaciones y se realizaron los ajustes extracontables por las diferentes sociedades del grupo, y más en concreto por JHE, en un ejercicio para el que había prescrito ya el derecho de la Administración a hacerlo.

En esta tesitura, no puede entenderse satisfecha por la Administración aquella carga de la prueba, a juicio de la Sala, porque en su cumplimiento no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito. Aún más, en realidad la Inspección ha hecho extemporáneamente algo que ni siquiera podría haber efectuado en ese tiempo útil, pues la declaración de fraude de ley requería un pronunciamiento expreso en un procedimiento ad hoc, sin que se pudiera efectuar, tal y como ocurre en este caso, de forma tácita».

Es decir que, si no hemos entendido mal la posición del Tribunal Supremo, para que la Administración levantara la carga de la prueba de la improcedencia de la compensación de las bases imponibles negativas tendría que haber demostrado que estas habían sido originadas por operaciones societarias realizadas en fraude a la ley, calificación que, en realidad, la Administración no utilizó como fundamento de su resolución, de ahí que el Tribunal Supremo hable de «declaración tácita». Dicho de otra manera: solo se podía llegar al resultado al que llegó la Administración a través de la calificación de las operaciones societarias como fraudulentas. Pero dicha demostración exigía actuaciones de comprobación que no podía llevar a cabo respecto de ejercicios prescritos.

Además, añade –y esto es especialmente importante–, aunque esta prescripción no se hubiera producido, la Administración no hubiera podido calificar tales operaciones como fraude de ley, porque ello hubiera requerido la incoación del expediente especial encaminado a su declaración. No queda claro si la Sala argumenta simplemente que la Administración no incoó este expediente –cosa que, insistimos, no hizo porque no consideró esta posibilidad–, en cuyo caso la objeción es meramente formal, o si afirma además que no hubiera podido hacerlo aunque lo hubiese pretendido. Si es esto último, la Sala no explica qué impide que se pueda incoar el expediente de declaración de fraude de ley cuando aún no ha prescrito la potestad liquidatoria de

la Administración, pero cabe entender que tal impedimento se deriva de la tesis que se explicita en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012, que estamos comentando, y se confirma por el Tribunal Supremo: la declaración de fraude de ley solo se puede producir respecto del ejercicio en el que se realizaron los negocios jurídicos en cuestión. Obsérvese que en el caso resuelto por estas dos sentencias sí se incoó el expediente especial de declaración de fraude con relación al ejercicio objeto de la comprobación, posterior al de las operaciones cuestionadas.

Se trata pues de dos cuestiones distintas: (1) si la facultad de comprobación de datos o elementos tributarios de ejercicios prescritos reconocida por la nueva jurisprudencia expuesta más atrás alcanza a la calificación como fraude de ley de las operaciones que los originaron; y (2) si es posible hacer dicha calificación cuando las operaciones se realizaron en un ejercicio anterior al que es objeto de comprobación con independencia de que este se encuentre o no prescrito. Ambas cuestiones están relacionadas con la naturaleza del fraude de ley, si bien la primera atañe también a los efectos de la prescripción. La respuesta a ninguna de ellas se ve influida por el hecho puramente accidental o formal de que la declaración del fraude de ley requiera un procedimiento especial; es decir, si ambas se contestan afirmativamente será necesario (y posible) incoar este procedimiento en el ejercicio en que los efectos de la declaración de fraude se pretendan hacer valer por la Administración.

Pues bien, en cuanto a la primera de dichas cuestiones, si, de acuerdo con la nueva doctrina jurisprudencial, es posible la comprobación de la corrección de las operaciones realizadas en ejercicios prescritos que originaron los créditos fiscales que se hacen valer en ejercicios posteriores, y, por tanto, cabe examinar si tales negocios jurídicos eran contrarios a la ley o simulados, no se ve por qué debería quedar fuera de esta comprobación su posible carácter fraudulento. El fraude a la ley tributaria es, en definitiva, una forma de infracción del ordenamiento jurídico que impide que el negocio afectado por ella produzca efectos fiscales.

La misma consideración vale también para la segunda de las cuestiones enunciadas. En efecto, no se alcanza a descubrir la razón en virtud de la cual la declaración de fraude deba estar necesariamente asociada a «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», como sostiene la Audiencia Nacional en la Sentencia de 24 de julio de 2012 que estamos comentando.

Es muy relevante, sin embargo, la objeción de la Audiencia Nacional de que si se admite la declaración de fraude de ley en ejercicios posteriores esta posibilidad se mantendría abierta durante todo el tiempo, que puede ser muy dilatado, en que las operaciones originarias siguiesen produciendo efectos, prescindiendo del tiempo transcurrido desde su realización. Pero la solución para este problema no consiste, en nuestra opinión, en exigir de manera rígida que la declaración de fraude se realice necesariamente en relación con el ejercicio en que tuvieron lugar las operaciones sino en moderar el uso de la facultad administrativa de comprobación. Ciertamente no es posible dejar de tener en cuenta el tiempo transcurrido entre la realización de las operaciones (mejor: la primera comprobación de las mismas, en la que no se suscita la cuestión del fraude de ley) y la

pretensión de declararlas fraudulentas; y a estos efectos es necesario tener presente el principio de la buena fe, aunque no necesariamente a través de la doctrina del *venire contra factum proprium*. En efecto, no sería conforme con la buena fe que la Administración pretendiese calificar de fraudulentas (en fraude a la ley) operaciones cuyos efectos fiscales había venido aceptado a lo largo de varios ejercicios anteriores. Se daría aquí una situación parecida a la del «retraso desleal» en el ejercicio de un derecho.

La determinación de cuándo la declaración del fraude a la ley ha dejado de ser admisible queda encomendada inevitablemente al arbitrio judicial. En el caso resuelto por las sentencias examinadas es dudoso que se hubiera producido una vulneración del principio de la buena fe si se considera que la declaración de fraude de ley se verifica con relación a los ejercicios 2000/2001 a 2003/2004, inmediatamente siguientes a los que habían sido objeto de las comprobaciones iniciales.

5. CONCLUSIÓN

Las sentencias que hemos comentado abordan los problemas que plantea la revisión de situaciones jurídicas creadas por actuaciones administrativas desde dos perspectivas distintas, no siempre separadas adecuadamente. Una es la doctrina de los actos propios; la otra es la de las facultades de comprobación de ejercicios prescritos.

Por lo que se refiere a la primera, aunque no cabe excluir de manera absoluta la aplicación del *venire contra factum* en el ámbito tributario, las posibilidades que existen para ello son sumamente reducidas, teniendo en cuenta el carácter fuertemente reglado que tiene la actividad administrativa en ese campo. Por eso las cuestiones de vinculación de la Administración a comportamientos anteriores tienen generalmente su cauce adecuado de solución en el marco de la doctrina del procedimiento administrativo mejor que en una regla como la de los actos propios que no tiene su espacio natural en este sector del Derecho y que, en cualquier caso, debe utilizarse con suma contención por los tribunales. En nuestra opinión, que esperamos haya quedado suficientemente apoyada en la exposición que antecede, esto no se ha cumplido en las sentencias comentadas, que adoptan una postura de excesiva garantía de la seguridad jurídica en detrimento de otros valores como la legalidad o la tutela del interés de la Hacienda Pública. Es más, el exceso en la aplicación de la doctrina de los actos propios a que da lugar la actitud extremadamente garantista de los tribunales, es en sí mismo paradójicamente una fuente de inseguridad jurídica.

En relación con la segunda de las cuestiones, la posición de las sentencias comentadas se separa en buena medida de la reciente doctrina jurisprudencial sobre la comprobación de ejercicios prescritos, las cuales frente a una interpretación estricta de los efectos de la prescripción de la acción liquidadora de la Administración amplían notablemente el ámbito de dicha comprobación, con fundamento en el principio de legalidad. Dichas sentencias establecen restricciones a la aludida doctrina en supuestos en los que de la comprobación de las operaciones realizadas en

ejercicios anteriores, estén o no prescritos, resulta su declaración como fraude a la ley. Tales restricciones no se justifican por la naturaleza de esta figura, que constituye una infracción del ordenamiento jurídico no esencialmente diferente de otras, como la vulneración directa de las normas aplicables, que se someten a la comprobación posterior. Conviene recordar aquí, sin embargo, las limitaciones que se derivan para la Administración del principio de la buena fe.

EL CARÁCTER RESERVADO DE LOS DATOS CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA A LA LUZ DE LOS DERECHOS RECONOCIDOS POR LA LEY ORGÁNICA DE PROTECCIÓN DE DATOS DE CARÁCTER PERSONAL

Carlos Bartolomé Larrey

Técnico de Hacienda

Licenciado en Derecho

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don FRANCISCO MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don JAVIER SANCHO SEBASTIÁN.

EXTRACTO

El carácter reservado y finalista de la información en poder de la Administración tributaria está previsto en el artículo 95 de la Ley General Tributaria. La misma ley regula las consecuencias del incumplimiento del deber de sigilo impuesto a los agentes de la Administración tributaria con acceso a sus bases de datos. Sin embargo, tratándose de datos de personas físicas, la revelación o uso desviado de la información tributaria puede afectar al derecho a la intimidad o al de la protección de datos de carácter personal, ambos constitucionalmente protegidos. Por ello, una correcta interpretación del denominado secreto tributario exige tomar en consideración, desde una perspectiva tributaria, los derechos reconocidos en la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal. En el presente trabajo se analizan esos derechos con el fin de estudiar su encaje, alcance y limitaciones en el ámbito específicamente tributario.

Palabras claves: protección de datos, secreto tributario, Administración tributaria, intimidad y libertad informática.

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013 / Fecha de revisión: 31-05-2014

THE PROPIETARY NATURE OF THE DATA IN THE AREA OF TAX IN LIGHT OF THE RIGHTS RECOGNISED UNDER THE SPANISH PERSONAL DATA PROTECTION ACT

Carlos Bartolomé Larrey

ABSTRACT

Article 95 of the Spanish Tax Codes addresses the confidential and proprietary nature of information held by the tax administration. The same law regulates the consequences of the infringement of the duty of confidentiality imposed on agents of the tax authority with access to databases containing such confidential data. However, for natural persons' data, disclosure or abuse of tax information is also likely to affect the right to privacy or the personal data protection, both already constitutionally protected. Therefore, a correct interpretation of the so-called tax secrecy needs to take into account, from a tax perspective, the rights recognized under the Spanish Protection of Personal Data Act. In this paper we analyze these rights in order to study their fit, scope and limitations specifically in the area of tax.

Keywords: protection of personal data, tax secrecy, tax administration, privacy, information and technology freedom.

Sumario

1. Introducción
2. Principio de calidad de los datos (art. 4 LOPD)
3. Derecho de información en la recogida de datos (art. 5 LOPD)
4. El consentimiento del afectado para el tratamiento de los datos de carácter personal (art. 6 LOPD)
5. Adopción de medidas que garanticen la seguridad de los datos (art. 9 LOPD)
6. Deber de secreto de los datos sometidos a tratamiento (art. 10 LOPD)
7. Principio de no comunicación de datos a terceros, salvo consentimiento del afectado o autorización legal (art. 11 LOPD)
8. Derecho de acceso, cancelación y rectificación (arts. 15, 16 y 17 LOPD)

Bibliografía

NOTA: Extracto del trabajo de investigación titulado «EL SECRETO TRIBUTARIO. Especial referencia a la comunicación de datos a terceros en el marco de la investigación de tramas de defraudación», presentado para la obtención del Diploma de Estudios Avanzados del Programa de Doctorado de Derecho Financiero y Tributario de la UNED, defendido ante el Tribunal el 21 de noviembre de 2012.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 95 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT), consagra el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria en los siguientes términos:

«Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros».

El precepto trata de alcanzar el equilibrio necesario entre el deber de colaboración impuesto a los obligados tributarios y el respeto al carácter reservado de los datos en poder de la Administración tributaria, destacando que solo podrán utilizarse con fines tributarios. En principio, dicha obligación de reserva es consecuencia del deber genérico de sigilo al que están obligados los funcionarios¹. Sin embargo, tratándose de datos de personas físicas, la interpretación de la norma debe efectuarse también desde la óptica de la protección de datos de carácter personal, de alcance constitucional². Desde esa perspectiva constitucional, a pesar de la importancia del derecho a la intimidad, es más probable que la Administración tributaria, al revelar información de los obligados tributarios, vulnere las normas reguladoras del tratamiento de datos personales que las del derecho a la intimidad³.

La Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal (en adelante LOPD), en concordancia con la Directiva 95/46/CE [art. 2 a)], define «dato personal» como «cualquier información concerniente a personas físicas identificadas o identificables» [art. 3 a)]. El Real Decreto 1720/2007, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, delimita el concepto definiéndolo como «cualquier información numérica, alfabética, gráfica,

¹ La Ley 7/2007, del Estatuto Básico del Empleado Público, impone a los empleados públicos, como principio de su actuación, el deber de confidencialidad (art. 52). Dicho deber se concreta, al enunciar los principios éticos (art. 53), en el siguiente mandato (punto 12): «Guardarán secreto de las materias clasificadas u otras cuya difusión esté prohibida legalmente, y mantendrán la debida discreción sobre aquellos asuntos que conozcan por razón de su cargo, sin que puedan hacer uso de la información obtenida para beneficio propio o de terceros, o en perjuicio del interés público».

² En concreto, por afectar al derecho a la intimidad (art. 18.1 Constitución Española: «Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen») y al derecho a la protección de datos personales (art. 18.4 Constitución Española: «La Ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos»).

³ HERRERO DE EGAÑA, J. M.: «Intimidad, tributos y protección de datos personales», *InDret* 2/2007, Barcelona, 2007, pág. 14.

fotográfica, acústica o de cualquier otro tipo concerniente a personas físicas identificadas o identificables» [art. 5.1 f)]. Sin embargo, en cuanto a la protección jurídica de los datos personales, el elemento esencial es el «tratamiento», que permite obtener información personal de un sujeto a partir de datos aparentemente irrelevantes⁴. Se define en la LOPD como «operaciones y procedimientos técnicos de carácter automatizado o no, que permitan la recogida, grabación, conservación, elaboración, modificación, bloqueo y cancelación, así como las cesiones de datos que resulten de comunicaciones, consultas, interconexiones y transferencias» [art. 3 c)].

La aplicabilidad de la LOPD al ámbito tributario se deduce de los artículos 2 (que no lo excluye de su «ámbito de aplicación») y 23.2 (que lo cita expresamente)⁵.

El análisis de la protección conferida por la LOPD en el ámbito de la Administración tributaria resulta imprescindible ya que el artículo 95 de la LGT, al regular el denominado «secreto tributario»⁶, contempla aspectos que van más allá de la LOPD (como la protección de la información de las personas jurídicas⁷ o el específico régimen de cesión de datos aplicable a la Ad-

⁴ MADRID CONESA se refiere a la *teoría del mosaico*, según la cual existen datos en principio irrelevantes desde el punto de vista del derecho a la intimidad que, en conexión con otros, quizá también irrelevantes, pueden servir para hacer totalmente transparente la personalidad de un ciudadano «al igual que ocurre con las pequeñas piedras que forman los mosaicos, que en sí no dicen nada, pero que unidas pueden formar conjuntos plenos de significado». MADRID CONESA, F.: *Derecho a la intimidad, informática y Estado de Derecho*, Universidad de Valencia, Valencia, 1984, pág. 45.

⁵ Artículo 23. Excepciones a los derechos de acceso, rectificación y cancelación. «(...) 2. Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán, igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras».

⁶ No existe en nuestro ordenamiento tributario una definición específica, ni tan siquiera una referencia expresa, al concepto de secreto tributario, debiendo extraerse este de una interpretación sistemática de las normas que lo informan. Sin embargo, en una primera aproximación estrictamente tributaria, podríamos definirlo como el deber jurídico en virtud del cual la Administración tributaria y sus agentes vienen obligados a no revelar los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, pudiendo únicamente utilizarlos para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tengan encomendada y para la imposición de las sanciones que, en su caso, procedan. Decimos que se trata de una aproximación estrictamente tributaria porque deriva de la previsión contenida en el artículo 95 de la LGT, con abstracción del *corpus normativo*, especialmente constitucional, que debe inspirar la interpretación de esta institución jurídica.

⁷ Algunos autores como LUCAS MURILLO admiten la posibilidad doctrinal de reconocer la titularidad por las personas jurídicas del derecho a la intimidad informática (LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P.: *El derecho a la autodeterminación informativa*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 154). Este reconocimiento se apoyaría en el hecho de que las personas jurídicas son instrumentos de los que se valen las personas físicas para alcanzar determinados fines que de otro modo serían de imposible o difícil consecución. Sin embargo, el propio autor constata que la LORTAD (precedente de la LOPD) rechaza expresamente la posibilidad de reconocer este derecho a las personas jurídicas. En concreto, la LOPD, tal como hemos señalado antes, limita su protección a la «información concerniente a personas físicas». La idea que subyace en esta exclusión es que los datos de las personas jurídicas son públicos. Sin embargo, esta exclusión no es tan rigurosa como en principio podría parecer:

a) En primer lugar, porque muchos de los datos en poder de las personas jurídicas se refieren, en realidad, a personas físicas. La propia Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) ha reconocido que determinados datos en poder de las personas jurídicas sí pueden gozar de la protección de la LOPD (Informe 0172/2008 de su Gabinete Jurídico).

ministración tributaria), pero omite otros que forman parte de la protección de datos, como los derechos de información, acceso, rectificación y cancelación.

Centrándonos, por tanto, en el análisis de la LOPD, esta reconoce una serie de derechos en el tratamiento de datos personales que a continuación analizaremos.

2. PRINCIPIO DE CALIDAD DE LOS DATOS (ART. 4 LOPD)

Este principio se proyecta sobre distintos aspectos del derecho a la protección de datos de carácter personal con relevancia en el ámbito tributario, en particular, sobre la recogida de los datos, su mantenimiento, uso, almacenaje y cancelación⁸. Así, si bien en principio la Administración tributaria no precisa de autorización del afectado para la captación de sus datos, ello no quiere decir que pueda recoger y tratar cualquier dato.

a) Recogida de los datos (art. 4.1): «Los datos de carácter personal solo se podrán recoger para su tratamiento, así como someterlos a dicho tratamiento, cuando sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas para las que se hayan obtenido».

En primer lugar, siguiendo a HERRERO DE EGAÑA⁹, vemos que la ley exige que los datos sean adecuados y pertinentes, categoría más amplia que necesarios, pero que no sean excesivos, cate-

b) En segundo lugar, porque no es absoluta la inaplicabilidad del derecho fundamental a la intimidad y sus manifestaciones a las personas jurídicas. A pesar de que en nuestra Constitución no existe ningún precepto similar al artículo 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual «los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales en tanto en cuanto por su naturaleza sean aplicables a las mismas», ha sido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la que ha ido delimitando qué derechos fundamentales podían ser reconocidos a las personas jurídicas. Entre otras, la STC 64/1988, FJ 1.º reconoció «la titularidad de derechos fundamentales a las personas jurídicas de Derecho privado (...) siempre que se trate, como es obvio, de derechos, que por su naturaleza, puedan ser ejercitados por este tipo de personas». Así, por ejemplo, se reconoce el derecho a la inviolabilidad del domicilio, si bien el Tribunal Constitucional le atribuye una protección de menor intensidad, limitada al espacio físico necesario e indispensable para que desarrolle sus actividades sin intromisiones ajenas (STC 137/1985 y STC 69/1999); el derecho al honor, respondiendo dicho reconocimiento a la evolución en la interpretación que de este derecho realiza el Tribunal Constitucional, que se pronunció negativamente en un principio para reconocerlo a partir de las STC 139/1995 y 183/1995, concluyendo que no es patrimonio exclusivo de las personas físicas y vinculándolo al derecho consagrado en el artículo 18.1 de la CE (no como honor mercantil o prestigio comercial); o el derecho al secreto de las comunicaciones.

c) A mayor abundamiento, CALDERÓN CARRERO añade que muchos de los datos de personas jurídicas que se encuentran en poder de la Administración tributaria podrían gozar de una protección constitucional específica al afectar a «secretos empresariales» amparados por la libertad de empresa (art. 38 CE). CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El derecho de los contribuyentes al secreto tributario», *Colección Estudios Tributarios*, Netbiblio, La Coruña, 2009, pág. 32.

⁸ A nivel comunitario, se encuentra previsto en el artículo 6 de la Directiva 95/46/CE y los artículos 5 y 7 del Convenio del Consejo de Europa de 28 de enero de 1981.

⁹ HERRERO DE EGAÑA, J. M., *opus cit.*, pág. 16.

goría no tan amplia que comprenda los superfluos (principio de proporcionalidad). En el ámbito tributario, se concreta en la necesidad de que los datos tengan «trascendencia tributaria», directa o indirecta. Sin embargo, se trata de un concepto amplísimo¹⁰, ya que tal como señala LÓPEZ MARTÍNEZ¹¹, «teniendo en cuenta el concepto de sistema tributario integrado vigente en los países de la órbita occidental, cualquier dato detraído de las relaciones económicas, profesionales o financieras, es un dato fiscalmente relevante». No obstante, tratándose del cumplimiento de la obligación de suministrar información a la Administración tributaria (arts. 93 y ss. LGT), no basta con que el dato se encuentre en poder del requerido, sino que se establece como límite objetivo que el mismo se deduzca «de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas» (art. 93.1 LGT).

La recogida de los datos por la Administración tributaria podrá efectuarse de tres formas distintas:

- Por suministro: información aportada por los obligados tributarios en relación con sus propias obligaciones tributarias (autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos, solicitudes de devolución, etc.) e información aportada en relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias de terceros (declaraciones informativas), esto es, datos referenciados. Se trata de supuestos en los que la norma establece la obligación de proporcionar determinados datos, sin necesidad de que la Administración los requiera.
- Por captación: información obtenida a partir de un requerimiento individualizado, relativo tanto a obligaciones propias como de terceros.
- Obtención directa de los datos por parte de la Administración, en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos¹².

¹⁰ La delimitación de concepto de «trascendencia tributaria» procede de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de septiembre de 1987, y ha sido reproducido literalmente en la práctica totalidad de resoluciones administrativas dictadas con posterioridad. Según la citada Resolución, «la trascendencia de los datos, informes y antecedentes han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas de forma directa o indirecta según señala el artículo 140 d) de la LGT en la aplicación de los tributos, esto es, en un procedimiento que no es necesario que ya esté iniciado, y por tanto ha de ser proporcionales a los resultados que pueden producir en el referido procedimiento y tienen un carácter instrumental respecto de la exacción de los impuestos determinados; que tales proporcionalidad y carácter instrumental, entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias reales que en el ámbito tributario hayan de producirse exige que se dé entre ambas un nexo que no tiene por qué conducir exclusivamente a algún hecho imponible de cualquier tributo, sino que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de hechos ignorados por la Administración o a la delimitación de bases total o parcialmente ocultas por el contribuyente, siendo suficiente que, razonablemente, pueda pensarse en una obligación tributaria».

¹¹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «El control jurídico de la información registrada en los ficheros de la Hacienda Pública», *Información Fiscal*, julio-agosto 1997, pág. 20.

¹² Por ejemplo, en el marco de un procedimiento de Inspección o Recaudación, es posible la incautación «de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate» (art. 146.2 de la LGT).

Otro aspecto destacable de la captación de los datos se refiere a la cesión de estos entre las Administraciones Públicas, ya que dicha cesión solo podrá producirse cuando los datos sean necesarios para cumplir la misma función para la que fueron recogidos y dicha cesión no resulte desproporcionada (de acuerdo con la interpretación sistemática de este precepto con el art. 11.1 LOPD¹³). A modo de ejemplo, el Informe 0290/2009 del Gabinete Jurídico de la AEPD resuelve una consulta que plantea la posibilidad de entregar a un concejal una copia de los modelos 190, «Declaración resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF», de los tres últimos ejercicios, presentados a la Agencia Tributaria por la entidad consultante. Fundamenta dicha solicitud en la necesidad de que el concejal esté debidamente informado de la gestión municipal, a fin de llevar a cabo su función de control sobre la actividad del equipo de Gobierno del Ayuntamiento, en los términos previstos en el artículo 77 de la Ley 7/1985, de Bases de Régimen Local, según el cual «todos los miembros de las Corporaciones locales tienen derecho a obtener del Alcalde o Presidente o de la Comisión de Gobierno cuantos antecedentes, datos o informaciones obren en poder de los servicios de la Corporación y resulten precisos para el desarrollo de su función». La AEPD estima que dicha solicitud es excesiva y desproporcionada en relación con la función de control.

En el ámbito tributario, es el artículo 95 de la LGT el que delimita las finalidades «explícitas y legítimas» para la captación de los datos: «solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros», sin perjuicio de que posteriormente dichos datos puedan cederse, en virtud de habilitación legal, para finalidades distintas previstas en el mismo artículo.

La STC 254/1993 de 20 de julio de 1993 se pronuncia expresamente acerca de la obligatoriedad de que los datos recogidos y archivados por la Administración resulten necesarios para el ejercicio de sus funciones (FJ 7.º):

«Toda la información que las Administraciones públicas recogen y archivan ha de ser necesaria para el ejercicio de las potestades que les atribuye la Ley, y ha de ser adecuada para las legítimas finalidades previstas por ella, como indicamos en la STC 110/1984, especialmente fundamentos jurídicos 3.º y 8.º, pues las instituciones públicas, a diferencia de los ciudadanos, no gozan del derecho fundamental a la libertad de expresión que proclama el artículo 20 de la CE (STC 185/1989, fundamento jurídico 4.º. 4, y ATC 19/1993). Los datos que conservan las Administraciones son utilizados luego por sus distintas autoridades y organismos en el desempeño de sus funciones, desde el reconocimiento del derecho a prestaciones sanitarias o económicas de la Seguridad So-

¹³ Artículo 11.1: «Los datos de carácter personal objeto del tratamiento solo podrán ser comunicados a un tercero para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del interesado». En cuanto al consentimiento del afectado, el apartado 2 del mismo artículo lo excluye «cuando la cesión está autorizada en una ley».

cial hasta la represión de las conductas ilícitas, incluyendo cualquiera de la variopinta multitud de decisiones con que los poderes públicos afectan la vida de los particulares.»

b) Mantenimiento de los datos (art. 4.3): «Los datos de carácter personal serán exactos y puestos al día de forma que respondan con veracidad a la situación actual del afectado.»

Se trata del denominado principio de veracidad o exactitud. Dicho principio está directamente relacionado con la esencia de la calidad de los datos, ya que un dato inexacto o desactualizado podría ir en contra de la finalidad para la que se recogió o, incluso, perjudicar a su titular. Como ejemplo de esa posibilidad, podemos destacar la Resolución R/00398/2006, de la AEPD, recaída en el procedimiento de declaración de infracción de las Administraciones Públicas AAPP/00030/2005, instruido a la Agencia Tributaria, por la que se declaró la comisión de una infracción grave por incumplimiento del artículo 4.3 de la LOPD, instándole a adoptar las medidas de orden interno que impidiesen que en el futuro pudiera producirse una nueva infracción de dicho precepto. En concreto, la Agencia Tributaria publicó un edicto en el que la denunciante aparecía como sujeto pasivo en el marco de un procedimiento de recaudación (como deudora), cuando realmente debía constar como interesada por haberse cursado una orden de embargo del derecho de traspaso de la persona a la que había alquilado un local de su propiedad y que obedecía, por tanto, a deudas del arrendatario (no suyas)¹⁴.

Debe destacarse, en cuanto a su redacción, que se exige que el dato sea «actual», a diferencia de la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, sobre regulación del tratamiento automatizado de los datos de carácter personal, precedente de la vigente LOPD, que requería que fuera «real». Es decir, no es suficiente con que el dato haya sido cierto en el pasado, sino que impone al titular del fichero el deber de actualizar la información que figure en sus bases de datos.

El incumplimiento de este deber podría dar lugar a una doble infracción: por una parte, del artículo 4.3 de la LOPD y, por otra, del artículo 95 de la LGT, ya que unos datos desactualizados no pueden utilizarse para la finalidad prevista en la norma, al tiempo que podría ocasionar comunicaciones erróneas de datos a terceros (por ejemplo, al emitir una orden de embargo a un cliente en relación con un crédito que mantenga con su proveedor, en un momento posterior a aquel en que la deuda con la Hacienda Pública haya sido saldada).

Sin embargo, con carácter general, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.5 del Real Decreto 1720/2007, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la LOPD, cuando los

¹⁴ En concreto, la AEPD se pronuncia en los siguientes términos: «Ha quedado acreditado que el tratamiento de los datos de la denunciante realizado por parte de la AEAT, no ha sido fiel reflejo de la situación que afecta a la denunciante, incurriendo por ello en una vulneración del principio de calidad de datos recogido en el artículo 4.3 de la LOPD, que encuentra su tipificación en el artículo 44.3 d) de la citada Ley Orgánica». A efectos de valorar su culpabilidad, se dice que se ha «acreditado en el procedimiento la inobservancia del deber de cuidado por parte de la AEAT de tratar los datos de la denunciante».

datos se recojan directamente del afectado, estos se presumirán exactos. En el ámbito tributario, encontramos diversas disposiciones concordantes con este principio¹⁵, sin perjuicio, como no podría ser de otra manera, de la facultad (y deber) de la Administración de verificar su exactitud¹⁶.

Otra manifestación del deber de exactitud se encuentra en la obligación de cancelación o rectificación de oficio de los datos en caso de datos inexactos. Se encuentra prevista en el artículo 4.4 de la LOPD:

«Si los datos de carácter personal registrados resultaran ser inexactos, en todo o en parte, o incompletos, serán cancelados y sustituidos de oficio por los correspondientes datos rectificados o completados, sin perjuicio de las facultades que a los afectados reconoce el artículo 16.»

En el mismo sentido, la LOPD prevé la cancelación de los datos cuando estos ya no sean necesarios para la finalidad para la que fueron obtenidos (art. 4.5):

«Los datos de carácter personal serán cancelados cuando hayan dejado de ser necesarios o pertinentes para la finalidad para la cual hubieran sido recabados o registrados.»

Desde el punto de vista tributario, esta materia se encuentra desarrollada, en el ámbito de la Administración General del Estado, por la Instrucción 6/2000, de 4 de diciembre, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en Ficheros Automatizados de la AEAT, de la que puede destacarse lo siguiente:

- Se reconocen los derechos de acceso a los ficheros automatizados, así como los de rectificación y cancelación de datos, que deberán ejercitarse mediante solicitud dirigida al responsable del fichero (apdo. 1.º, puntos 1 y 2).
- No procederá el derecho de rectificación o cancelación si el dato coincide con el obrante en un expediente administrativo. Para proceder a la rectificación o cancelación será necesaria la previa revisión del expediente por los medios legalmente establecidos, y si resultasen modificados, se podrá considerar la rectificación o cancelación de los datos de los ficheros informatizados (apdo. 3.º, punto 10).

¹⁵ Por ejemplo, artículo 108.4 de la LGT: «Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario».

¹⁶ Por ejemplo, artículo 48.4: «Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente».

- Se podrá denegar el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos de carácter personal, conforme a lo establecido en el artículo 23.2 de la LOPD, cuando el ejercicio de los mismos obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones de investigación, comprobación o recaudatorias (apdo. 4.º, punto 5).
- El procedimiento regulado en la Instrucción no será aplicable a la petición de datos realizada por los contribuyentes y a la comunicación de los mismos por la Agencia Tributaria, en el periodo voluntario de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el fin de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y que afecta únicamente a los datos del ejercicio objeto de declaración. La petición y comunicación de estos datos se continuarán rigiendo por sus propias normas. Tampoco será de aplicación a la solicitud y emisión de certificados que continuarán rigiéndose por los procedimientos establecidos (apdo. 5.º, puntos 1 y 2).

c) Uso de los datos (art. 4.2): «Los datos de carácter personal objeto de tratamiento no podrán usarse para finalidades incompatibles con aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos. No se considerará incompatible el tratamiento posterior de estos con fines históricos, estadísticos o científicos.»

Hace referencia al principio de finalidad y constituye una de las principales manifestaciones del derecho a la denominada «autodeterminación informativa», como derecho autónomo de la intimidad. Supone reconocer a toda persona el control del recorrido completo de sus datos, concretándose en que la información poseída por terceros no sea objetivo de utilización impropia, inadecuada o ilícita¹⁷. La STC 11/1998, de 13 de enero, se refiere a este derecho (FJ 4.º):

«La garantía de la intimidad, *latu sensu*, adopta hoy un entendimiento positivo que se traduce en un derecho de control sobre los datos relativos a la propia persona. La llamada libertad informática es así derecho a controlar el uso de los mismos datos insertos en un programa informático (*habeas data*) y comprende, entre otros aspectos, la oposición del ciudadano a que determinados datos personales sean utilizados para fines distintos de aquel legítimo que justificó su obtención.»

Sin embargo, observamos que la literalidad del precepto se refiere a finalidades *incompatibles*, no distintas de aquellas para los que los datos fueron recabados. Esta particular mención es objeto de aclaración en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de marzo de 2004:

«Cuando el artículo 4.2 de la Ley Orgánica 15/1999 se refiere a finalidad incompatible está utilizando una expresión inspirada en el artículo 1 b) de la Directiva 95/46,

¹⁷ ROSEMBUJ, T.: *El secreto, la intimidad y la protección de datos*, Agència Catalana de Protecció de Dades, 2005, pág. 11.

CE del Parlamento y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, pero la transposición del término incompatibles resulta confusa y equívoca y como tal ha quedado plasmado en el derecho español. Baste señalar que un dato de carácter personal recabado para una determinada finalidad puede ser indebidamente utilizado para otra actividad diferente que sin embargo no sea estrictamente incompatible con aquella. Aplicando de forma literalista el artículo 4.2 de la Ley Orgánica, quedaría privado de sentido y vaciado de contenido y para evitar este resultado indeseable esta Sala considera que lo que prohíbe el precepto es que los datos de carácter personal se utilicen para una finalidad distinta de aquella para la que han sido recogidos».

Este mismo criterio es acogido por la AEPD en reiteradas resoluciones.

En conclusión, si la recogida o entrega de datos de carácter personal se realizó con unos fines determinados, cualquier uso o tratamiento posterior que no esté en consonancia con las finalidades para las que fueron facilitados y sobre las que el afectado no consintió, es incompatible con la finalidad que determinó la entrega, utilizando la LOPD la expresión «finalidades incompatibles» como sinónimo de «finalidades distintas»¹⁸.

GONZÁLEZ SALGADO se refiere al uso impropio en la LOPD de la expresión «finalidades incompatibles» como ejemplo de «elección lingüística desafortunada», calificándolo como «un caso típico de imprecisión», añadiendo que «en casos ciertamente muy concretos, el significado lingüístico es distinto del significado jurídico, aunque para que esto sea así los tribunales tienen que argumentar esos contrasentidos»¹⁹.

d) Almacenaje de los datos (art. 4.6): «Los datos de carácter personal serán almacenados de forma que permitan el ejercicio del derecho de acceso, salvo que sean legalmente cancelados».

El artículo 15 de la LOPD regula el derecho de acceso, al que nos referiremos más adelante, siendo este el requisito esencial que debe cumplirse en cuanto al almacenaje de los datos. A ese derecho se refiere también la citada Instrucción 6/2000, de 4 de diciembre, de la Dirección General de la AEAT.

3. DERECHO DE INFORMACIÓN EN LA RECOGIDA DE DATOS (ART. 5 LOPD)

El artículo 5 de la LOPD establece el derecho de los interesados a los que se les soliciten datos (o cuyos datos hayan sido obtenidos de un tercero) a ser informados de modo expreso,

¹⁸ BUISÁN GARCÍA, N. y otros: *La Ley de Protección de Datos. Análisis y comentario de su jurisprudencia*, Lex Nova, 2008, pág. 147.

¹⁹ GONZÁLEZ SALGADO, J. A.: «L'elecció lingüística com a font de problemes jurídics», *Revista de Llengua i Dret*, n.º 55, 2011, págs. 63 y ss.

preciso e inequívoco sobre una serie de extremos que se consideran esenciales para que puedan ejercer un control sobre la protección y uso de los datos objeto de tratamiento²⁰. CALDERÓN CARRERO considera que el derecho a la información se ostenta por todo interesado o afectado al que se soliciten datos, aunque tales datos se refieran a otra persona distinta (datos referenciados).

Este derecho tiene por objeto que el titular de los datos pueda hacer efectivos el resto de derechos que le asisten en relación con sus datos personales. Básicamente se refiere a conocer la existencia de un fichero o tratamiento de datos, la finalidad de la recogida, los destinatarios de la información, así como la comunicación al titular de los datos de sus derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición, y la identidad del responsable de su tratamiento.

En principio, no existe dispensa alguna a favor de la Administración tributaria que le exima de este deber de información en la recogida de los datos, si bien tampoco hay una regulación específica acerca de cómo debería llevarse a cabo²¹. A esta falta de regulación se refiere la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente del año 1999, que dedica su capítulo VIII a la protección de datos. En concreto, se pronuncia en los siguientes términos en relación con el derecho de información (conclusión segunda, págs. 328 y ss.):

«La solicitud por la Administración Tributaria, para el ejercicio de sus competencias, de datos personales al sujeto titular de los mismos debe ir acompañada, necesariamente, de la información "expresa, precisa e inequívoca" de la «existencia» de un fichero o del tratamiento de esos datos, de la "finalidad perseguida" con la recogida de los mismos, así como de los "destinatarios de la información". A su vez, también deberá comunicársele la identidad y dirección del responsable o, en su caso, de su representante. Así resulta establecido por el artículo 5.1 de la LOPD.

²⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M.: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Colección Estudios Tributarios, Netbiblio, La Coruña, 2009, pág. 75

²¹ Esta obligación se cumple consignando en el formulario de captación de datos un párrafo informativo con cita expresa de la LOPD. En la Wikipedia, por ejemplo, en la entrada correspondiente a la «Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal de España» se propone la siguiente cláusula modelo: «En cumplimiento de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD), (sustituir por el nombre del responsable del fichero), como responsable del fichero informa de las siguientes consideraciones: Los datos de carácter personal que le solicitamos, quedarán incorporados a un fichero cuya finalidad es (describir la finalidad). Los campos marcados con asterisco (o cualquier otra señal) son de cumplimentación obligatoria, siendo imposible realizar la finalidad expresada si no aporta esos datos. Queda igualmente informado de la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición, de sus datos personales en (sustituir por el domicilio para ejercitar los derechos)».

La AEPD también pone a disposición de los interesados en su página web un modelo de cláusula informativa para el caso de tratamiento de datos personales con fines de vigilancia a través de sistemas de cámaras o videocámaras. (<http://www.agpd.es/portalwebAGPD/canaldocumentacion/legislacion/estatal/common/pdfs/CLAUSULA-INFORMATIVA.pdf>).

Sin embargo, vemos que en la mayoría de los formularios de la Administración tributaria, incluyendo los modelos de autoliquidación, no existe ninguna mención similar.

Sin embargo, el resto de previsiones que contiene el apartado primero del citado precepto de la LOPD—referidas al carácter obligatorio, o no, de sus respuestas, así como a las consecuencias de la obtención de los datos o de la negativa a suministrarlos— no necesitarán, creemos, ser comunicadas necesariamente al sujeto. Según el apartado 3 del artículo 5 de la LOPD, dicha información a comunicar al sujeto puede deducirse claramente de la naturaleza de los datos personales solicitados o de las circunstancias en que se recaban; en nuestro caso, al ser exigidos por la Administración Tributaria en tareas de comprobación, inspección o recaudación, por ejemplo, se desprende claramente la posibilidad de sanción en caso de incumplimiento de ese deber.

Sin embargo, entendemos que la comunicación de la posibilidad de acceso, rectificación, cancelación y oposición por el sujeto a esos datos—art. 5.3 LOPD— representa el núcleo básico de los derechos que la LOPD otorga al sujeto. En consecuencia, deben ser puestos expresamente en conocimiento del sujeto. Esta previsión del artículo 5 de la LOPD—de comunicar esas informaciones al interesado que ha sido requerido por la Administración Tributaria a presentar sus datos personales— únicamente puede ser evitada cuando el conocimiento de esa concreta información por el sujeto "impida o dificulte gravemente el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las Administraciones públicas (...) o a la persecución de infracciones penales o administrativas", según ha establecido el artículo 24.1 de la LOPD²².

La especialidad con que resulta exceptuada la aplicación de los derechos del artículo 5 de la LOPD resulta prevista, a nuestro juicio, de una manera demasiado laxa. De hecho, atendiendo a esa genérica alusión a las funciones de control y verificación, puede ser tan alegada reiteradamente que vuelva innecesaria la anterior previsión del artículo 5 de la LOPD, si no es aplicada con mesura y atendiendo a las explícitas exigencias que menciona. Debe apreciarse la gravedad de esos impedimentos o dificultades para desarrollar las funciones de control y verificación por parte de la Administración Tributaria u otras Administraciones Públicas.

Sin embargo, cuando se trate de la persecución de infracciones de las normas tributarias con consecuencias sancionadoras penales o administrativas no resulta especificada esa especialidad bajo ninguna exigencia, sino que únicamente se alude a que la comunicación de esa información "afecte" a la persecución de esas infracciones.

²² Debe tenerse en cuenta que esta excepción a la que se refiere el Consejo para la Defensa del Contribuyente fue posteriormente declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional mediante la STC 292/2000, al considerar que «la expresión "funciones de control y verificación", abre un espacio de incertidumbre tan amplio que provoca una doble y perversa consecuencia. De un lado, al habilitar la LOPD a la Administración para que restrinja derechos fundamentales invocando semejante expresión está renunciando a fijar ella misma los límites, apoderando a la Administración para hacerlo. Y de un modo tal que, como señala el Defensor del Pueblo, permite reconducir a las mismas prácticamente toda actividad administrativa, ya que toda actividad administrativa que implique entablar una relación jurídica con un administrado, que así será prácticamente en todos los casos en los que la Administración necesite de datos personales de alguien, conllevará de ordinario la potestad de la Administración de verificar y controlar que ese administrado ha actuado conforme al régimen jurídico administrativo de la relación jurídica entablada con la Administración» (FJ 17).

Además, el artículo 7.5 de la LOPD, al referirse a los datos especialmente protegidos, puntualiza que únicamente podrán incluirse en ficheros de las Administraciones Públicas que sean competentes los datos de carácter personal relativos a esas infracciones penales o administrativas cometidas cuando resulte previsto en las respectivas normas reguladoras.

Sin embargo, conviene recordar que la falta de información por parte de la Administración tributaria al interesado en la solicitud y recogida de datos personales, cuando esté obligada a ello, no afecta por sí sola a la validez o eficacia de la actuación administrativa, sin perjuicio de las consecuencias jurídicas que se deriven de la aplicación de la LOPD y de su normativa de desarrollo.»

De acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la LOPD, el derecho de información también resulta aplicable cuando los datos hayan sido suministrados por un tercero, estableciendo el plazo y contenido para esa comunicación (apdo. 4):

«Cuando los datos de carácter personal no hayan sido recabados del interesado, este deberá ser informado de forma expresa, precisa e inequívoca, por el responsable del fichero o su representante, dentro de los tres meses siguientes al momento del registro de los datos, salvo que ya hubiera sido informado con anterioridad, del contenido del tratamiento, de la procedencia de los datos, así como de lo previsto en las letras a, d y e del apartado 1 del presente artículo.»

Tampoco existe en nuestro ordenamiento jurídico ninguna norma que dispense a la Administración tributaria de esa obligación. Así, por ejemplo, en los casos de actuaciones de obtención de información (arts. 93 y ss. LGT), la Administración debería informar al obligado tributario, en el plazo de tres meses, acerca de los datos obtenidos de un tercero. No obstante, en relación con esta obligación, deben hacerse las siguientes salvedades:

- El artículo 23.2 de la LOPD (excepciones a los derechos de acceso, rectificación y cancelación) prevé expresamente que «los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán, igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras». En la inmensa mayoría de los casos, las actuaciones de obtención de información se llevarán a cabo en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos (en los que es aconsejable, si no imprescindible, asegurar el sigilo para no perjudicar la comprobación, investigación o recaudación desarrollada), por lo que no siendo posible el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación, carecería de sentido informar acerca de tales derechos no ejercitables. Lo mismo puede afirmarse en relación con los datos consignados en las declaraciones tributarias, autoliquidaciones, comunicaciones de datos, solicitudes y demás formas de comunicación de datos a la Administración tributaria, tanto en cuanto a datos propios

como de terceros. El propio Consejo para la Defensa del Contribuyente, en la citada Memoria de 1999, concluye lo siguiente en relación con el deber de información:

«No obstante, parece lógico que la Administración tributaria no tenga obligación de informar al titular de los datos facilitados por tercero cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 23.2 de la LOPD que exceptúan el derecho de acceso a tales datos por el sujeto titular.»

- El artículo 2 del Real Decreto 1720/2007, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la LOPD, establece, al delimitar su ámbito objetivo, que no resulta aplicable a los tratamientos de datos referidos a personas jurídicas, como ya habíamos señalado antes, ni tampoco a «los datos relativos a empresarios individuales, cuando hagan referencia a ellos en su calidad de comerciantes, industriales o navieros». Esta exclusión dejaría fuera del deber de información, cuantitativamente, a un elevadísimo número de actos de obtención de información (todos los relacionados con personas jurídicas y con personas físicas en su calidad de empresarios o profesionales)²³.
- El artículo 5.3 de la LOPD ya prevé que «no será necesaria la información a que se refieren las letras b, c y d del apartado 1 si el contenido de ella se deduce claramente de la naturaleza de los datos personales que se solicitan o de las circunstancias en que se recaban»²⁴. En los supuestos antes citados (requerimientos de información, declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos) parece razonable concluir, teniendo en cuenta lo anterior (la limitación en los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición), que el resto de información se deduce claramente de la naturaleza de los datos que se solicitan.

4. EL CONSENTIMIENTO DEL AFECTADO PARA EL TRATAMIENTO DE LOS DATOS DE CARÁCTER PERSONAL (ART. 6 LOPD)

El artículo 6 de la LOPD establece el siguiente mandato general en su apartado primero: «el tratamiento de los datos de carácter personal requerirá el consentimiento inequívoco del afectado, salvo que la ley disponga otra cosa».

²³ El Informe 0333/2010 del Gabinete Jurídico de la AEPD cita expresamente esta exclusión al ser consultado acerca de si resulta conforme a la LOPD la comunicación al Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava, a requerimiento de esta, de la información relativa a los consumos de agua de aquellos abonados de la empresa consultante cuyo contrato está sujeto a determinadas tarifas.

²⁴ Las letras b, c y d del apartado 1 se refieren a la información del «carácter obligatorio o facultativo de su respuesta a las preguntas que les sean planteadas», «de las consecuencias de la obtención de los datos o de la negativa a suministrarlos» y «de la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición».

Sin embargo, en su apartado segundo lo exceptúa para el caso de las Administraciones Públicas: «no será preciso el consentimiento cuando los datos de carácter personal se recojan para el ejercicio de las funciones propias de las Administraciones públicas en el ámbito de sus competencias».

A esta cuestión se refiere también la Memoria de 1999 del Consejo para la Defensa del Contribuyente, con la siguiente conclusión (conclusión cuarta, págs. 331 y 332):

«Por tanto, no será necesario el consentimiento del afectado cuando la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones y dentro del marco de sus propias competencias, realice un tratamiento de los datos de carácter personal obtenidos. Circunstancia que se producirá cuando la Administración Tributaria efectúe operaciones y procedimientos técnicos de carácter automatizado, o no, que permitan la recogida, grabación, conservación, elaboración, modificación, bloqueo y cancelación, así como las cesiones de datos que resulten de comunicaciones, consultas, interconexiones y transferencias de los mismos –tal y como las concreta el art. 3 de la LOPD–.

(...)

También debe exigirse que ese tratamiento de los datos se realice por parte de la Administración –en nuestro caso, la Tributaria– en el ejercicio de sus funciones y dentro del marco de sus propias competencias. Previsión que se corresponde con la del artículo 4.1 de la LOPD, al disponer que los datos que la Administración Tributaria recoja para su tratamiento necesariamente deben ser adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas para las que se hayan obtenido y que justifiquen su tratamiento posterior. Exigencias que no son sino el trasunto de la limitación que recae sobre la Administración Tributaria de ceñir el conocimiento de los datos a los que tengan "trascendencia tributaria" en orden a la aplicación efectiva de los tributos, y cuyo tratamiento resulte justificado en función de las finalidades públicas perseguidas por la Administración Tributaria.»

Vemos como, pese a reconocer que no se precisa el consentimiento del afectado, se destaca que dicha exclusión procederá exclusivamente cuando los datos objeto de tratamiento sean los previstos en el artículo 93 de la LGT («obligaciones de información»), es decir, los que tengan «trascendencia tributaria».

5. ADOPCIÓN DE MEDIDAS QUE GARANTICEN LA SEGURIDAD DE LOS DATOS (ART. 9 LOPD)

Se trata de uno de los derechos esenciales en el ámbito de la protección de datos de carácter personal, ya que el responsable del fichero debe garantizar que los datos van a utilizarse exclusivamente para la finalidad para la cual fueron obtenidos. Cualquier fleco en la seguridad del tratamiento permitiría un uso desviado de los mismos.

En concreto, el artículo 9.1 de la LOPD dispone lo siguiente:

«El responsable del fichero, y, en su caso, el encargado del tratamiento deberán adoptar las medidas de índole técnica y organizativas necesarias que garanticen la seguridad de los datos de carácter personal y eviten su alteración, pérdida, tratamiento o acceso no autorizado, habida cuenta del estado de la tecnología, la naturaleza de los datos almacenados y los riesgos a que están expuestos, ya provengan de la acción humana o del medio físico o natural.»

Las medidas de seguridad que deben adoptarse han de garantizar que no se produzcan accesos indebidos o fugas de datos tanto desde el exterior como desde el interior de la Administración tributaria (personal a su servicio con acceso a las bases de datos).

Dada su importancia, constituye una materia profusamente regulada en el ámbito tributario y, particularmente, en la Agencia Tributaria, pudiendo destacarse las siguientes disposiciones:

- El artículo 95.3 de la LGT: «La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado».
- El Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal. «Título VIII. De las medidas de seguridad en el tratamiento de datos de carácter personal» (arts. 79 a 114). En el caso de Administraciones tributarias, el nivel de seguridad exigible será, como mínimo, el nivel medio²⁵ [art. 81.2 c): «Aquellos de los que sean responsables Administraciones tributarias y se relacionen con el ejercicio de sus potestades tributarias»].
- La Resolución de 8 de noviembre de 2012, de la Presidencia de la AEAT, por la que se aprueba la política de seguridad de la información de la AEAT.
- La Instrucción 2/1996, de 1 de febrero, de la Dirección General de la AEAT, sobre accesos a las bases de datos y utilización de la información contenida en las mismas en la AEAT. Contiene instrucciones orientadas a garantizar el control de la seguridad informática estableciendo las condiciones de acceso a las bases de datos, la gestión de los usuarios autorizados a dichos accesos, el control de accesos a las bases de datos, la confidencialidad de la información tributaria y las responsabilidades derivadas de accesos indebidos.

²⁵ El reglamento dispone que las medidas de seguridad exigibles a los ficheros y tratamientos se clasifican en tres niveles: básico, medio y alto (art. 80). El artículo 81 determina en qué casos procede cada nivel de seguridad, en función de los datos objeto de tratamiento.

- La Resolución de 29 de noviembre de 1996, de la Subsecretaría, por la que se dictan instrucciones relativas a los accesos a las bases de datos de la AEAT.
- La Instrucción 2/1997, de 11 de febrero, de la Dirección General de la AEAT, sobre control de accesos a las bases de datos de la Agencia. Completa la Instrucción 2/1996, en cuanto al procedimiento de control de accesos, destacando lo siguiente: «Los trabajos y deliberaciones de este Grupo de Seguridad Informática han puesto de manifiesto la necesidad de completar la Instrucción, antes citada, en lo relativo al control de accesos a las bases de datos de la Agencia. Es esta una cuestión clave para todo el sistema de seguridad informática, en la medida que solo si se garantiza un correcto uso de la información por parte de los funcionarios de la Agencia quedarán suficientemente salvaguardados los derechos de los contribuyentes».
- La Orden de 18 de noviembre de 1999, por la que se regula el suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el artículo 113.1 de la LGT (Ley 230/1963).
- La Instrucción 5/1999, de 8 de junio, de la Dirección General de la AEAT, sobre la seguridad de la información obtenida en soporte informático en las actuaciones realizadas por los órganos de Inspección e Intervención de la Agencia Tributaria.
- La Instrucción 4/1999, de 29 de julio, del Director General de la AEAT, sobre criterios jurídicos en materia de cesión de información.
- La Instrucción n.º 2, de 20 de mayo de 2008, de la Dirección General de la AEAT, sobre la gestión y el control de soportes informáticos. Esta disposición destaca la importancia de la seguridad de la información, señala los principales riesgos existentes y adopta medidas para minimizarlos. Así, dispone lo siguiente:

«La Agencia Tributaria, consciente de esta situación y de que uno de sus principales activos es la información que recoge, procesa y almacena en sus sistemas, ha realizado esfuerzos para que la seguridad de la información se convierta en un objetivo de la organización, entendiendo que la seguridad no es una meta a llegar, sino un camino de continua adaptación.

(...)

Uno de los principales riesgos proviene del uso de dispositivos que permiten el almacenamiento de información de la Agencia Tributaria (en adelante, soportes informáticos o soportes). El elevado riesgo de pérdida o robo de uno de estos soportes podría exponer datos de los contribuyentes a terceros no autorizados, lo que provocaría el incumplimiento de la obligación legal de protección de los mismos, así como un impacto negativo en la imagen y la actividad de la Agencia Tributaria. La Agencia Tributaria ha realizado un importante esfuerzo para eliminar el uso de soportes informáticos, impulsando el uso de medios telemáticos en sus relaciones con los contribuyentes y otras Administraciones Públicas.»

Así, entre otras medidas de seguridad relacionadas con el uso de soportes que contengan información tributaria, pueden destacarse:

- La necesidad de que la extracción de la información solo pueda realizarse por personal adscrito a las unidades de informática.
 - La llevanza de un registro de entrada y salida de soportes.
 - El registro de todos los movimientos internos, que debe acompañar al soporte, en caso de contener datos de carácter personal.
 - El traslado de soportes con información reservada dentro de un edificio de la Agencia Tributaria debe reducirse a los mínimos indispensables y realizarse, en todo caso, por un empleado público, utilizando, siempre que sea viable y proporcionado, el cifrado corporativo.
 - La inclusión en los convenios que regulen intercambios de información de cláusulas que garanticen la seguridad del soporte durante su traslado, etc.
- La Instrucción n.º 5, de 8 de junio de 2009, de la Dirección General de la AEAT, sobre la seguridad de la información obtenida en soporte informático en las actuaciones realizadas por los órganos de inspección e intervención de la Agencia Tributaria. Esta Instrucción tiene en cuenta que la lucha eficaz contra el fraude fiscal requiere cada vez más que los Equipos y Unidades de Inspección e Intervención realicen la captación y utilización de datos informáticos generados por los obligados tributarios en la gestión de sus actividades, que posteriormente se incorporan al expediente administrativo. Asimismo, destaca que el Plan de Prevención del Fraude Fiscal exige «mayor presencia de la Administración Tributaria fuera de las oficinas de la Administración», realizando actuaciones «sobre el terreno», lo que puede suponer la aportación y captación de ficheros informáticos con datos del contribuyente. En consecuencia, se establece una regulación específica para garantizar la seguridad de la información contenida en soportes informáticos que vaya a ser utilizada por Equipos y Unidades de Inspección e Intervención en procedimientos tributarios de control o investigación o en procedimientos de intercambio de información internacional cuya competencia corresponda a los órganos funcionalmente dependientes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. En concreto, se establecen las normas para la recepción de los ficheros informáticos (diligenciado, huella digital, etc.), la incorporación de la información obtenida a los sistemas informáticos corporativos, etc.
 - Instrucción 5/2001, de 12 de septiembre, de la Dirección General de la AEAT, por la que se implanta el documento de seguridad²⁶ de los ficheros automatiza-

²⁶ El artículo 88 del Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, obliga al responsable del

dos de carácter personal de la Agencia Tributaria. Dicha Instrucción dispone lo siguiente:

«El Reglamento de Medidas de Seguridad exige que los ficheros que contengan datos relativos a la Hacienda Pública deberán reunir, además de las medidas de nivel básico, las calificadas como de nivel medio (...)

La Agencia Tributaria tiene establecidas actualmente medidas de seguridad con el fin de proteger no solo el derecho de los ciudadanos a la libertad informática sino también el derecho reconocido a los contribuyentes en el artículo 3 de la Ley 1/1998 al carácter reservado de la información tributaria que les concierna. No obstante, es necesario recoger y sistematizar todas las medidas de seguridad establecidas con la intención de lograr su adaptación al nivel alto, incluso cuando no venga normativamente exigido.»

El documento de seguridad es de obligado cumplimiento para todo el personal con acceso a los datos automatizados de carácter personal y a los sistemas de información responsabilidad de la Agencia Tributaria. Entre otras medidas, se establece la aplicación «Controla» que, atendiendo a criterios de aleatoriedad o incoherencia de accesos, requiere la justificación de los mismos al personal con acceso a las bases de datos de la Agencia Tributaria.

Adicionalmente, la Agencia Tributaria pone a disposición de los usuarios de sus bases de datos una serie de instrumentos dirigidos a garantizar el uso seguro y responsable de las mismas. Así, por ejemplo, pueden destacarse los siguientes:

- El «Protocolo de uso de la información, los recursos informáticos y las comunicaciones de los usuarios de la Agencia Tributaria», en el que se recopilan los requisitos y criterios más importantes recogidos en el documento de seguridad, sin perjuicio de la obligación impuesta a todos los usuarios de conocerlo en su integridad. Se refiere al acceso y uso de la información de la Agencia Tributaria, al uso de internet, al uso del correo electrónico y al uso de otros recursos informáticos.
- El blog de Seguridad de la Información, accesible a través de la intranet corporativa, que tiene por objeto informar y concienciar al personal de la Agencia Tributaria en materia de seguridad de la información. Se incluye información diversa, como amenazas y vulnerabilidades (virus, *spam*, *phishing*, elección segura de claves de acceso, uso responsable de dispositivos móviles...), consejos y buenas prácticas, políticas de seguridad, protección de datos, etc.

fichero o tratamiento a la elaboración de un documento de seguridad que recogerá las medidas de índole técnica y organizativa acordes a la normativa de seguridad vigente, que será de obligado cumplimiento para el personal con acceso a los sistemas de información, cuyo alcance y exigencias difiere según se trate ficheros de nivel básico, medio o alto. El incumplimiento de esta obligación constituye infracción grave, de acuerdo con el artículo 44.3 h) de la LOPD.

- Publicación en la intranet corporativa de «Manuales y guías de seguridad». Por ejemplo, el «Manual de Seguridad de la Información. Guía para usuarios», la «Guía de Aplicación de la Política de Seguridad», la «Guía para el cifrado de ficheros y dispositivos en portátiles corporativos» o la «Guía para usuarios de portátiles con Windows Vista».

De todo lo anterior resulta, tal como señala LÓPEZ MARTÍNEZ²⁷, que existe una regulación normativa que en su conjunto contiene las medidas técnicas y operativas necesarias para llevar a cabo un perfecto control de los accesos y, en cierta forma, la posibilidad de garantizar la correcta utilización de la información contenida en las bases de datos de la Hacienda Pública. Sin embargo, y de acuerdo con este autor, el único déficit de seguridad se encuentra en el hecho de que el control de los accesos recaerá en órganos integrados en el organigrama funcional de la Hacienda Pública, de forma que en caso de accesos ilegales por parte del personal al servicio de la Administración tributaria, ese órgano será a la vez «juez y parte del proceso» (altos cargos con perfiles de usuario que les permiten acceder a gran cantidad de información). Por otra parte, esa atribución de funciones no resuelve el problema del control del «controlador». Se reclama, por tanto, que los necesarios controles procedan de un órgano de carácter oficial pero dotado de un estatuto propio e independiente. LÓPEZ MARTÍNEZ propone que sea un órgano integrado en la Agencia de Protección de Datos u organismo análogo.

6. DEBER DE SECRETO DE LOS DATOS SOMETIDOS A TRATAMIENTO (ART. 10 LOPD)

El artículo 10 de la LOPD establece lo siguiente:

«El responsable del fichero y quienes intervengan en cualquier fase del tratamiento de los datos de carácter personal están obligados al secreto profesional respecto de los mismos y al deber de guardarlos, obligaciones que subsistirán aun después de finalizar sus relaciones con el titular del fichero o, en su caso, con el responsable del mismo.»

El deber de secreto constituye una de las principales manifestaciones del derecho a la autodeterminación informativa, garantizando que el titular de los datos no va a perder el control de los mismos por su comunicación a terceros, salvo en los supuestos expresamente previstos en la propia LOPD (arts. 11 y 12).

Este deber de secreto está relacionado con el secreto profesional²⁸, siendo compatible con el deber de secreto que afecta a determinadas profesiones o a la propia Administración en el cum-

²⁷ LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen Jurídico de la Información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, EDERSA, Madrid, 2000, págs. 191-192.

²⁸ BUISÁN GARCÍA, N. y otros, *opus cit.*, pág. 271.

plimiento de sus funciones. Tal como señala CALDERÓN CARRERO²⁹, el deber de secreto profesional establecido por la LOPD y el deber de sigilo regulado en la LGT y demás normativa de desarrollo poseen características sustancialmente coincidentes, a pesar de existir diferencias en lo que se refiere a su ámbito objetivo y subjetivo. El deber de secreto de la LOPD se refiere a los datos de carácter personal objeto de tratamiento de los que tuviera conocimiento el responsable del fichero y quienes intervengan en cualquier fase del tratamiento de los mismos, en tanto que el deber de sigilo en el ámbito tributario se proyecta sobre cualquier dato, información, informe o antecedente del que tuviera conocimiento cualquier autoridad o funcionario.

Aunque el artículo 10 no lo menciona expresamente, el deber de secreto cede cuando existe una obligación o deber legal de suministrar datos. Sería el caso, en el ámbito tributario, del deber de suministrar información a la Administración previsto en el artículo 93 de la LGT. En concreto, el artículo 94.5 de esa Ley establece que la cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración no requerirá el consentimiento del afectado.

En cuanto al deber de secreto de la Administración tributaria, afectaría a todos los datos respecto de los cuales no se encuentra habilitada para comunicar a terceros, en los términos previstos en la LOPD. Asimismo, al incumbir dicho deber no solo al responsable del fichero sino a cualquier persona que intervenga en su tratamiento, es necesario adoptar medidas de seguridad, en relación con el personal al servicio de la Administración, que lo garanticen (medidas a las que ya nos hemos referido antes). Algunos autores³⁰ consideran que en caso de incumplimiento por el funcionario la responsabilidad debería recaer sobre este, siempre que el responsable del fichero o tratamiento no incurriera en culpa *in eligendo* o *in vigilando*, lo que se acreditaría mediante la adopción de las medidas de seguridad citadas.

En ese sentido, cabe citar el artículo 99.4 de la LGT:

«El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente.»

Este derecho, reconocido al regular el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, contiene una manifestación del deber de secreto: teniendo el obligado tributario derecho a obtener copia del contenido íntegro del expediente, se exceptúan los datos que afecten a *intereses de terceros o a la intimidad de otras personas*. Esta limitación afectaría, por tanto, no solo a datos personales en sentido estricto (protegidos por la LOPD), sino también a la información confidencial relativa a las personas jurídicas (intereses de terceros).

²⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *opus cit.*, pág. 82.

³⁰ VIZCAINO CALDERÓN, M.: *Comentarios a la Protección de Datos de Carácter Personal*, Civitas, 2001; citado por BUI-SÁN GARCÍA, N. y otros, *opus cit.*, pág. 282.

CALDERÓN CARRERO³¹ analiza algunos supuestos en los que la Administración tributaria, como consecuencia de prácticas administrativas establecidas, ha incumplido el deber de secreto. En concreto:

- Los que se refieren a los procedimientos de notificación de actos administrativos. Por ejemplo, la notificación de un acto tributario donde en el encabezamiento del sobre de la carta remitida por la AEAT a un obligado tributario constaba a la vista su identificación y el motivo de la notificación (responsable subsidiario de una deuda tributaria). El Director de la AEPD consideró vulnerado el deber de secreto al revelar datos referentes a la situación deudora del denunciante (el obligado tributario), con motivo de la práctica de la notificación del acto tributario³². La constancia a la vista del título por el que se le notificaba (como responsable subsidiario) resultaba innecesaria para la identificación del acto. Además de la imposición de una sanción grave a la Agencia Tributaria, se le insta para que adopte medidas de orden interno que impida que en el futuro pueda producirse una infracción del artículo 10 de la LOPD.

En el mismo sentido, el Defensor del Pueblo remitió a la Agencia Tributaria la siguiente Recomendación, referida a las comunicaciones de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, que en la práctica se entregaban directamente a cualquier persona³³ que pudiera recibirlas, con el recibí en el propio documento:

«Que se proceda a realizar la notificación de los actos tributarios acomodándose al procedimiento establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, facilitando la identificación del acto en el sobre cerrado, de modo que pueda quedar constancia del trámite procedimental que se notifica pero no del contenido del propio acto administrativo, quedando este oculto en el interior del sobre a disposición, únicamente, del obligado tributario y/o su representante en los términos legalmente fijados, en cumplimiento de la confidencialidad y reserva que establece el artículo 95 del mismo cuerpo legal.»

³¹ CALDERÓN CARRERO, J. M., *opus cit.*, págs. 82 y ss.

³² Resolución del Director de la AEPD de 2 de febrero de 2006 (R/00056/2005, Procedimiento AAAPP/00015/2005).

³³ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111.1 de la LGT (*personas legitimadas para recibir las notificaciones*), «cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante». Es decir, la notificación puede practicarse válidamente mediante la entrega de la comunicación a persona distinta del obligado tributario, pudiendo aquella no tener ninguna relación personal o familiar con el obligado tributario.

Dicha Recomendación fue aceptada por la Agencia Tributaria, procediéndose a adoptar las medidas necesarias para su debido cumplimiento.

- Un segundo tipo de infracción sería el que afecta a determinadas notificaciones «conjuntas». Tal es el caso de la notificación de los Borradores de la Declaración del IRPF o la remisión por parte de la Agencia Tributaria de los datos fiscales de los contribuyentes. En ocasiones la comunicación de la información fiscal incluía los datos de ambos cónyuges. Se ha dado incluso en casos de régimen económico matrimonial de separación de bienes en los que los cónyuges nunca habían presentado declaración conjunta. La AEPD consideró que esa práctica administrativa infringía la LOPD, lo cual motivó la imposición de las correspondientes sanciones y se conminó a la Agencia Tributaria a adoptar medidas de orden interno que impidieran que volviera a producirse una infracción de este deber³⁴.

Como consecuencia de lo anterior, la Agencia Tributaria introdujo modificaciones en el régimen de solicitud y remisión del borrador y de los datos fiscales, de forma que los contribuyentes deben solicitar expresamente que les sean remitidos de forma conjunta³⁵ con la firma de ambos cónyuges. En caso contrario, no se calcula el resultado de la declaración conjunta (aunque sea más favorable) y el envío del borrador o de los datos fiscales se realiza por separado.

La misma problemática se planteaba en el caso de actuaciones inspectoras que afectasen a unidades familiares, que tradicionalmente se habían desarrollado mediante la inclusión en el mismo expediente de inspección de los dos cónyuges objeto de comprobación, con independencia del tipo de declaraciones presentadas en materia de IRPF y de la existencia de otros tributos incluidos en la comprobación. Sin embargo, en la actualidad, existe una clara diferenciación entre los distintos sujetos objeto de inspección a fin de garantizar la confidencialidad de los expedientes en el caso de comprobaciones a matrimonios. Así, por ejemplo, la comprobación inspectora de las declaraciones en modalidad individual de cada cónyuge por el IRPF y de los restantes conceptos que se comprueben (Patrimonio, IVA, retenciones, etc.) se realiza

³⁴ La STC 45/1989 destacó que la declaración conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) puede afectar a la intimidad, por requerir la revelación de datos personales o económicos de un cónyuge a otro.

³⁵ Para la declaración del IRPF, ejercicio 2013, en el artículo 6.3, párrafo 6.º de la Orden HAP/455/2014, de 20 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2013, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención o puesta a disposición, modificación y confirmación del borrador de declaración del IRPF, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos: «Los contribuyentes que dispongan de firma electrónica avanzada o bien mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, podrán acceder directamente a su borrador o a los datos fiscales a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, en la dirección electrónica <https://www.agenciatributaria.gob.es>, en cuyo caso no será preciso hacer constar el importe de la citada casilla 620. En el supuesto de obtención del borrador de declaración por la opción de tributación conjunta será necesario también que disponga de firma electrónica avanzada o de código de acceso en un registro previo como usuario el cónyuge».

en un expediente individual separado para cada cónyuge. En caso de que el ámbito temporal alcanzase diversos periodos en los que se declaró en modalidad conjunta y separada, podrán generarse hasta tres expedientes distintos: uno para cada cónyuge para los periodos de declaración individual y otro para ambos en declaración conjunta. Lo mismo ocurriría si existiesen conceptos distintos al IRPF a comprobar.

CALDERÓN CARRERO, tras enunciar los casos anteriores, destaca la importancia de la LOPD como complemento del secreto tributario: «la cláusula de secreto tributario podría resultar insuficiente para evitar determinada clase de revelaciones de información tributaria a terceros, de manera que la LOPD ha venido a complementar tal normativa contribuyendo a reforzar los derechos de los obligados tributarios en el sentido requerido por el artículo 18.1 y 4 CE».

Por último, debe destacarse el amplio ámbito subjetivo de este deber de secreto. Se expone con detalle en la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente del año 1999, al referirse al deber de sigilo y reserva respecto de los datos personales obtenidos por la Administración tributaria:

«Además, es un deber con un amplio alcance subjetivo. Recae sobre las autoridades y los funcionarios de la Administración tributaria que los conozcan, pero también sobre cualquier persona que llegue a tener conocimiento de ellos por razón del ejercicio de sus funciones o de la relación con órganos administrativos tributarios –v. gr. peritos oficiales o expertos consultados–. Conviene destacar la importancia que ha asumido este deber de reserva y sigilo respecto de cualquier persona que conozca los datos –aunque todavía no sean objeto de tratamiento por la Administración– a raíz de la implantación en el IRPF de su comunicación por el perceptor de las rentas al pagador a la hora de calcular las correspondientes retenciones a cuenta.»

7. PRINCIPIO DE NO COMUNICACIÓN DE DATOS A TERCEROS, SALVO CONSENTIMIENTO DEL AFECTADO O AUTORIZACIÓN LEGAL (ART. 11 LOPD)

En primer lugar, debe destacarse la gran amplitud de los conceptos de cesión o comunicación de datos, ya que cualquier revelación o manifestación de datos a un tercero, distinto del interesado, constituye cesión o comunicación a efectos de la LOPD³⁶. Así, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2000 (rec. 385/1999) consideró que por cesión debía entenderse «toda obtención de datos resultante de la consulta de un fichero». A mayor abundamiento, la cesión ha de entenderse producida no solo cuando materialmente se da el dato, sino también cuando se autoriza el acceso al sistema que permite la obtención del dato, es decir, acceder a su contenido. Esta última matización cobra especial relevancia en el caso de expedientes administra-

³⁶ BUISÁN GARCÍA, N. y otros, *opus cit.*, pág. 288.

tivos electrónicos, en los que puede existir abundante información no incorporada formalmente a los documentos escritos de la Administración tributaria (diligencias, comunicaciones, informes y actas³⁷), pero accesible al consultar el expediente (por ejemplo, a través de la Sede Electrónica³⁸). En consecuencia, la comunicación de datos contraria a la norma puede producirse no solo intencionada o dolosamente por el cedente, sino también de modo negligente³⁹.

El apartado 2.º del artículo 11 establece, entre los supuestos en los que no será necesario el consentimiento del afectado, los siguientes:

«a) Cuando la cesión está autorizada en una ley.

(...)

d) Cuando la comunicación que deba efectuarse tenga por destinatario al Defensor del Pueblo, el Ministerio Fiscal o los Jueces o Tribunales o el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de las funciones que tiene atribuidas. Tampoco será preciso el consentimiento cuando la comunicación tenga como destinatario a instituciones autonómicas con funciones análogas al Defensor del Pueblo o al Tribunal de Cuentas.»

En el ámbito específicamente tributario, el artículo 94.5 de la LGT regula la exclusión de este derecho para el caso de cesión de datos a la Administración tributaria:

«La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.»

El problema en el caso de las cesiones de datos a la Administración tributaria en cumplimiento del deber de colaboración (arts. 93 y 94 LGT) radica en determinar cuándo la comunicación está amparada por la literalidad de la ley, teniendo en cuenta que únicamente deben comunicarse los datos que tengan «trascendencia tributaria», cuestión analizada anteriormente.

³⁷ Artículo 99.7 de la LGT: «Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento»; artículo 143.1 de la LGT: «Las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas».

³⁸ La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, regula las sedes electrónicas en su artículo 10, reconociendo en el artículo 6 el derecho de los ciudadanos a conocer por medios electrónicos el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea interesado y a obtener copias electrónicas de los documentos electrónicos que formen parte de procedimientos en los que tengan la condición de interesado.

³⁹ Por ejemplo, Sentencias de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 2003 (rec. 1037/2000) y de 25 de junio de 2003 (rec. 1099/2000).

Dichas cesiones se admiten también en el caso de comunicación de datos entre Administraciones Públicas (art. 21 LOPD, parcialmente anulado por la STC 292/2000, y art. 33 en el caso de cesiones internacionales).

Por lo que respecta a la cesión de datos entre Administraciones Públicas, no podrá realizarse «para el ejercicio de competencias diferentes o de competencias que versen sobre materias distintas» (art. 21.1 LOPD). Esta matización resulta coherente con el principio de autodeterminación informativa: la distribución de competencias entre las distintas Administraciones (estatal, autonómica o local) responde a razones políticas y de eficacia, por lo que la protección de datos no puede ser un obstáculo para el correcto ejercicio de las competencias que cada Administración tenga atribuidas. Así, por ejemplo, si en el marco de una comprobación del IRPF (competencia del Estado), los órganos de Inspección tuviesen constancia de la existencia de una donación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es razonable que puedan comunicar esa información, sin requerir el consentimiento del afectado, a la comunidad autónoma competente para regularizar ese tributo⁴⁰, ya que el desconocimiento de esa información por esta última responde a razones de descentralización política y financiera, debiendo garantizarse la eficacia y coordinación entre Administraciones Públicas⁴¹. Sin embargo, si la cesión de información se realizase para el ejercicio de competencias diferentes (por ejemplo, datos captados con fines tributarios que se ceden con fines censales no tributarios), tal cesión solo sería posible si mediase el consentimiento del afectado o así lo autorizase una norma con rango del ley.

En el ámbito tributario, también resulta destacable la regulación de la LOPD en el caso del acceso a los datos en poder de la Administración por cuenta de terceros (art. 12 LOPD), teniendo en cuenta que, también por razones de eficacia y economía, algunos servicios que presta la Agencia Tributaria (y muy especialmente las entidades locales) han sido externalizados⁴² (por ejemplo,

⁴⁰ MARTÍN DÉGANO plantea esta cuestión al analizar el papel de los Ayuntamientos en la comprobación de la exención en el IBI de las entidades no lucrativas, prevista en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. La Dirección General de Tributos (Consulta vinculante V0659/2008, de 3 de abril de 2008) considera que los Ayuntamientos no pueden comprobar el cumplimiento, por las entidades no lucrativas, de los requisitos que dan derecho a la exención del IBI. Por el contrario, el autor entiende que los Ayuntamientos no deberían aplicar la exención si tuvieran constancia de que en el inmueble se realizan actividades gravadas por el Impuesto sobre Sociedades. Ello supondría la comprobación municipal de un impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades) por su vinculación con la exención en el IBI. De acuerdo con el autor, el principio de colaboración entre Administraciones tributarias exigiría que el Ayuntamiento pusiera en conocimiento de la Agencia Tributaria (competente para la comprobación del Impuesto sobre Sociedades) el resultado de esa comprobación, sin quedar vinculada por la misma pero con manifiesto valor probatorio. (MARTÍN DÉGANO, I.: «Los Ayuntamientos y la exención en el IBI de las entidades no lucrativas de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre», *Tributos Locales*, n.º 95, 2010, págs. 49 a 60).

⁴¹ Todos ellos, principios de relevancia constitucional. Los principios de eficacia, descentralización y coordinación se enumeran como principios de actuación de la Administración Pública en el artículo 103 CE. En el caso específico de las comunidades autónomas, el artículo 156 de la CE, tras reconocerles autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, señala que el ejercicio de esas competencias se efectuará «con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles».

⁴² Sobre esta cuestión: SERRANO ANTÓN, F.: *La Externalización de Servicios Tributarios*, Civitas, Madrid, 2009.

en la Campaña de Renta o en determinados servicios de información al contribuyente), sin que esa externalización pueda alcanzar a funciones tributarias que impliquen el ejercicio de autoridad, reservadas a personal funcionario⁴³ (limitándose a asistencia y colaboración).

En cuanto a otras cesiones de datos desde la Administración (en las que el destinatario no es otra Administración), en principio, habrá que estar a los supuestos tasados en el artículo 95.1 de la LGT.

Por último, debe destacarse que la cesión incontestada de datos personales del artículo 11 de la LOPD y la vulneración del deber de secreto del artículo 10 tienen diferente alcance⁴⁴. La cesión implica la transmisión de un dato para su tratamiento por un tercero, en tanto que el incumplimiento del deber de secreto supone su revelación. La primera conducta somete a los datos a un riesgo potencialmente mayor, pues los datos salen del fichero en que han sido registrados y entran en otro fichero, donde podrán ser objeto de un nuevo tratamiento no consentido.

8. DERECHO DE ACCESO, CANCELACIÓN Y RECTIFICACIÓN (ARTS. 15, 16 Y 17 LOPD)

Con carácter general, cualquier persona tiene derecho a solicitar y obtener gratuitamente información de sus datos de carácter personal sometidos a tratamiento, el origen de dichos datos, así como las comunicaciones realizadas o que se prevén hacer de los mismos. Ese derecho se completa con los derechos de rectificación, cuando los datos resulten inexactos o incompletos, y de cancelación, cuando su tratamiento no se ajuste a lo dispuesto en la LOPD (por ejemplo, por desaparecer el consentimiento del afectado). La cancelación da lugar al bloqueo de los datos, conservándose únicamente a disposición de las Administraciones Públicas, Jueces y Tribunales, para la atención de las posibles responsabilidades nacidas del tratamiento, durante el plazo de prescripción de estas.

Tal como destaca el Tribunal Constitucional, el derecho fundamental que garantiza a la persona un poder de control sobre sus datos personales conlleva el derecho a saber y ser informado sobre el destino y uso de esos datos y el derecho de acceder, rectificar y cancelar dichos datos, es decir, el poder de disposición sobre los datos personales⁴⁵ (*habeas data*).

Sin embargo, este derecho encuentra una importante limitación en el ámbito tributario. El artículo 23.2 de la LOPD⁴⁶ dispone lo siguiente:

⁴³ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «La participación de empresas privadas en la inspección de los tributos locales», *Tributos Locales*, n.º 68, abril 2007, pág. 28.

⁴⁴ BUISÁN GARCÍA, N. y otros, *opus cit.*, pág. 294.

⁴⁵ STC 292/2000, FJ 6.º.

⁴⁶ La AEPD se ha pronunciado sobre la denegación del derecho de cancelación de datos solicitado a la Agencia Municipal de Recaudación del Ayuntamiento de Sevilla, admitiendo la denegación por referencia al artículo 23.2 de la

«Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán, igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior [acceso, rectificación y cancelación] cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras.»

Como ya hemos visto antes, esta materia se encuentra regulada, en el ámbito de la Agencia Tributaria, por la Instrucción 6/2000, de 4 de diciembre, de la Dirección General de la AEAT, de ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en Ficheros Automatizados de la AEAT. En su apartado 4.º, punto 5, se reproduce la excepción anterior.

Algunos autores como RUIZ MIGUEL⁴⁷ o LUCAS MURILLO⁴⁸ consideran que esta potestad en poder de la Administración incurre en desproporción y genera una disminución de las garantías de las personas. Para RUIZ MIGUEL supone que se concede a la autoridad administrativa el decidir sobre el contenido esencial de un derecho fundamental desde una posición de absoluta supremacía, sin necesidad de atenerse a más razones que esas referencias genéricas. Por su parte, LUCAS MURILLO entiende que esa falta de concreción que da por buena la denegación del ejercicio de los derechos de defensa, por ejemplo, frente a datos inexactos, incompletos, ilícitamente obtenidos o absolutamente erróneos resulta desproporcionada.

Consideramos excesiva la conclusión anterior, ya que la propia naturaleza de las bases de datos de la Administración tributaria requiere de una singular protección. En primer lugar, porque su finalidad última es dar cumplimiento al mandato constitucional de contribuir (art. 31 CE) y, en segundo, porque la propia actividad de la Administración tributaria gira, cada vez en mayor medida, en torno a los datos suministrados por los obligados tributarios (por la generalización del sistema de autoliquidación y las declaraciones informativas). Asimismo, la propia LGT reconoce el derecho de los obligados tributarios a oponerse a los datos que considere falsos o inexactos cuando estos puedan motivar una regularización tributaria, en su artículo 108.4 de la LGT:

LOPD («En cuanto al fondo del asunto, debe señalarse que el tratamiento de los datos del reclamante que pueda realizar AMR resulta necesario para el ejercicio de las funciones que esta tiene encomendadas legalmente, y viene amparado por lo establecido en el artículo 6 de la LOPD antes transcrito, del mismo modo que el artículo 23.2 de la citada norma justifica la denegación de la cancelación de datos solicitada por cuanto obstaculizaría las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias»). Sin embargo, estimó parcialmente la reclamación por motivos formales, al no haberse dictado resolución expresa de denegación (Resolución número R/00292/2006). La AEPD también se ha pronunciado acerca de la cancelación de los datos tributarios publicados en los boletines oficiales, resolviendo que si bien no es posible su cancelación, deben adoptarse las medidas necesarias para evitar su indexación e impedir su captación por los motores de búsqueda de internet (Resolución número R/01414/2012, Resolución número R/00531/2010 –Reclamación formulada contra Google Spain–).

⁴⁷ RUIZ MIGUEL, C.: «En torno a la protección de los datos personales automatizados», *Revista de Estudios Políticos (Nueva Época)*, n.º 84, 1994, pág. 254.

⁴⁸ LUCAS MURILLO, P.: *Informática y protección de datos personales*, CEC, Madrid, 1993, pág. 104.

«Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.»

Lo que no parece razonable es que los obligados tributarios puedan modificar o cancelar datos que no han sido contrastados y puedan tener relevancia respecto de obligaciones tributarias liquidadas y no comprobadas (por hallarse dentro del periodo de prescripción) o pendientes de liquidación. Además, la citada Instrucción 6/2000 reconoce con carácter general los derechos de acceso, rectificación y cancelación, estableciendo la denegación solo para los casos tasados en la LOPD. A esta cuestión se refiere el Consejo de Defensa del Contribuyente en su Memoria de 1999⁴⁹, que destaca la importancia de que la excepción a favor de la Hacienda Pública se ejerza de forma motivada:

«Conviene exigir que, tanto la solicitud por el sujeto como la denegación por el responsable de los ficheros de la Hacienda Pública del ejercicio de esos derechos, sea motivada en orden a que se deba acreditar esa obstaculización. De este modo, se podrá evitar que una simple dificultad, o un mero impedimento, conduzcan a una denegación injusta de ese derecho. Con esta orientación, la Directiva Comunitaria, en su artículo 13, exige la concurrencia de un interés económico o financiero "importante", y no una mera obstaculización.

Además, el artículo 24.2 de la LOPD permite evitar el ejercicio por el sujeto del derecho de rectificación y cancelación de sus datos obrantes en los ficheros de la Administración Tributaria cuando, tras una ponderación de los intereses en presencia, resultasen más poderosas las razones de interés público o intereses de terceros más dignos de protección. En las razones de interés público que cita el precepto puede cobijarse, sin gran dificultad para la Administración Tributaria, la denegación de esos derechos a un contribuyente que, por ejemplo, esté siendo objeto de inspección tributaria, respecto de quien se desarrolle un procedimiento sancionador tributario, o, incluso, con quien se esté litigando en vía económico-administrativa o contenciosa. Preponderancia de los citados intereses que deberá ser puesta de manifiesto en la resolución motivada que debe comunicar el órgano administrativo responsable del fichero.»

Por otra parte, en el caso de expedientes que se hallen finalizados, la LGT reconoce el derecho de los obligados tributarios a acceder a los registros y documentos que formen parte de los mismos (art. 99.5 LGT). Tratándose de expedientes no finalizados, ese derecho podrá ejercitarse en el trámite de audiencia o, en defecto de este, en el de alegaciones posterior a la propuesta de

⁴⁹ Capítulo VIII, *Undécima*, págs. 339 y ss.

resolución (art. 99.4 LGT). De acuerdo con la Instrucción 6/2000, apartado 3.º, punto 10, a partir de ese momento procesal podrá instarse la rectificación o cancelación mediante la revisión del expediente por los medios legalmente establecidos y, si resultasen modificados, se podrá considerar la rectificación o cancelación de los datos de los ficheros informatizados.

Bibliografía

BUISÁN GARCÍA, N. y otros [2008]: *La Ley de Protección de Datos. Análisis y comentario de su jurisprudencia*, Lex Nova.

CALDERÓN CARRERO, J. M. [2009]: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Colección Estudios Tributarios, Netbiblio, La Coruña.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. [2007]: «La participación de empresas privadas en la inspección de los tributos locales», *Tributos Locales*, n.º 68, abril.

GONZÁLEZ SALGADO, J. A. [2011]: «L'elecció lingüística com a font de problemes jurídics», *Revista de Llengua i Dret*, n.º 55.

HERRERO DE EGAÑA, J. M. [2007]: «Intimidad, tributos y protección de datos personales», *InDret* 2/2007, Barcelona.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. [1997]: «El control jurídico de la información registrada en los ficheros de la Hacienda Pública», *Información Fiscal*, julio-agosto.

– [2000]: *Régimen Jurídico de la Información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, EDERSA, Madrid.

LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. [1990]: *El derecho a la autodeterminación informativa*, Tecnos, Madrid.

– [1993]: *Informática y protección de datos personales*, CEC, Madrid.

MADRID CONESA, F. [1984]: *Derecho a la intimidad, informática y Estado de Derecho*, Universidad de Valencia, Valencia.

MARTÍN DÉGANO, I. [2010]: «Los Ayuntamientos y la exención en el IBI de las entidades no lucrativas de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre», *Tributos Locales*, n.º 95.

ROSEMBUJ, T. [2005]: *El secreto, la intimidad y la protección de datos*, Agència Catalana de Protecció de Dades.

RUIZ MIGUEL, C. [1994]: «En torno a la protección de los datos personales automatizados», *Revista de Estudios Políticos (Nueva Época)*, n.º 84.

SERRANO ANTÓN, F. [2009]: *La Externalización de Servicios Tributarios*, Civitas, Madrid.

VIZCAINO CALDERÓN, M. [2001]: *Comentarios a la Protección de Datos de Carácter Personal*, Civitas.

LÍMITES A LA CAPITALIZACIÓN ENCUBIERTA EN ESPAÑA: PROBLEMAS COMUNITARIOS Y CONVENCIONALES DE LOS NUEVOS ARTÍCULOS 20 Y 14.1 H) DEL TRLIS

José Manuel Castro Arango

Abogado de la Universidad Externado de Colombia.

Magister en Derecho de la Universidad de Alcalá de Henares y el CIFF.

Doctorando de la Universidad Carlos III de Madrid.

Actualmente es docente investigador del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don Francisco MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don Javier SANCHO SEBASTIÁN.

EXTRACTO

Este trabajo analiza las nuevas normas de limitación y prohibición de deducibilidad de gastos financieros contenidas en el RDL 12/2012 a través de las dos razones que dieron lugar a su expedición, a saber: la pérdida de eficacia del artículo 20 del TRLIS respecto de muchos supuestos de subcapitalización, y la tendencia europea a adoptar normas de limitación a la deducibilidad de intereses. En buena medida ambas circunstancias han tenido como detonante la sentencia del caso *Lanhorst Hoorst* del TJUE, aunque también los problemas de compatibilidad con los CDI. Por ello, este trabajo evalúa los nuevos preceptos para definir si esos problemas han desaparecido o no. Se concluye que el mencionado RDL crea nuevos problemas de adecuación con el derecho comunitario y los CDI. El más importante, según lo explicamos en este texto, es la restricción que supone el principio de *arm's length* reconocido por el TJUE, la Comisión Europea y los CDI en el artículo equivalente al 9 del MCOCDE. Además, se analizan las complejas relaciones con otras normas anti-abuso previstas en el derecho español.

Palabras claves: subcapitalización, limitación a la deducibilidad de gastos financieros, convenios de doble imposición y principio de independencia (plena competencia).

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013 / Fecha de revisión: 06-06-2014

LIMITS TO HIDDEN CAPITALIZATION IN SPAIN: EUROPEAN AND CONVENTIONAL LEGAL PROBLEMS OF ARTICLE 20 AND 14.1 H) TRLIS

José Manuel Castro Arango

ABSTRACT

This article analyses the new interest barrier rules stated in the Royal Decree-Law 12/2012. There are two reasons behind its issue. First of all, art. 20 TRLIS –Spanish thin capitalization rule– was ineffective in many circumstances; and, secondly, there is an European trend to adopt interest barrier rules. Both of them find the same cause: the ECJ precedent in the case *Lankhorst Hoyer*. Also, the repealed article had a lot of issues concerning the compatibility with DTC's. The new rules are evaluated in this paper and there are shown the opportunities and risks for tax planning purposes. Nonetheless, this contribution focuses on the new questions relating to the compatibility between the new interest barrier rules on one hand, and the European Tax Law and DTC's on the other hand. The most important one is the limitation provided by the arm's length principle recognized by the ECJ, the European Commission and article 9 of the OECD Model Convention. Finally, this contribution describes the complex problems derived from the interaction between different anti abuse rules on finance transactions.

Keywords: thin capitalization, financial expenses/interest barriers rules, double tax treaties and arm's length principle.

Sumario

Introducción

1. La capitalización encubierta como fraude o abuso tributario
2. La cláusula de subcapitalización (vigente hasta el 31 de diciembre de 2011 en España)
3. Las normas de limitación a la deducibilidad de intereses (vigente desde el 1 de enero de 2012)
4. Límites derivados de los CDI
5. Conclusiones

Bibliografía

NOTA: Este artículo se elaboró dentro del proyecto DER2013-47912-P «Repensando la Estructura y Conceptos de la Fiscalidad Internacional» dirigido por el profesor doctor Juan ZORNOZA PÉREZ y financiado por la Secretaría de Estado de I+D+i del Gobierno de España. Además, el autor agradece a quienes han apoyado esta investigación, en particular a la Universidad Carlos III de Madrid, al gobierno austriaco quien a través de la beca *Ernst-Mach Stipendien* otorgada por la *Austrian Agency for International Cooperation in Education & Research* con recursos de la BMWF, me permitió desarrollar una estancia de investigación en el *Institute for Austrian and International Tax Law* de la *Wirtschaftsuniversität Wien* (WU), así como al programa de formación de docentes de la Universidad Externado de Colombia.

INTRODUCCIÓN

Hace más de dos años se expidió el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que puso punto final a la célebre norma de subcapitalización española contenida en el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Producto del afán recaudatorio generado por la profundización del déficit, la inminencia de la crisis de deuda soberana y la inoperancia práctica de la norma de subcapitalización, el gobierno fijó un límite objetivo a la deducción de gastos financieros bajo el entendido propósito de permitir una mejor preservación de las bases imponibles españolas. Así, el artículo 1 apartado segundo del RDL 12/2012 modifica el citado artículo 20, adoptando una «Limitación en la deducibilidad de gastos financieros». En consonancia, el RDL agrega la letra h) al apartado 1 del artículo 14 que prohíbe la deducibilidad de algunos gastos financieros con entidades del grupo.

Este trabajo aborda un análisis de la capitalización encubierta en las citadas normas (la derogada y la vigente) dejando de lado doctrinas derivadas de otros preceptos¹. La importancia de este trabajo se justifica en que la financiación empresarial es tal vez el principal instrumento de planificación fiscal internacional, y actualmente representa los mayores desafíos para la Administración tributaria y para los diseñadores de la normativa anti-elusión, sobre todo en los Estados receptores de inversiones². Por eso, las nuevas normas españolas responden a una tendencia de los estados europeos y pueden ser entendidas como una receta normativa similar a la adoptada en países como Alemania, Francia e Italia, quizá trasplantada de forma descontextualizada y amañada. Sin embargo, los derechos de los contribuyentes, en especial, a no soportar doble imposición económica en determinados supuestos, han sido objeto de un abuso del derecho –por parte del legislador– que desde un punto de vista dogmático merece ser criticado.

En el primer apartado de esta contribución se hace un panorama del problema de la capitalización encubierta y las principales soluciones propuestas desde un punto de vista de política fiscal. Seguidamente se aborda el derogado artículo 20 del TRLIS y los principales problemas que generó durante su vigencia y que, valga justificar, siguen siendo relevantes para los profesionales porque hay casos pendientes de resolución en los tribunales y en la Administración. Además, mientras ocurre la prescripción, podrán surgir nuevos litigios. Vistas las causas de su derogatoria, a continuación, en el tercer apartado, se analizará la adopción de los nuevos artículos 20 y 14.1 h). Tanto la norma descrita en el apartado segundo, como las del tercero, son evaluadas frente a las limitaciones de los CDI en el numeral cuarto.

¹ Entre otras: Reino de España, Sentencias de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, n.ºs 167/2013, de 24 de enero, 403/2013, de 7 de febrero.

² KNÖLLER, C.-P.: «The Efficacy of Thin Capitalization Rules and Their Barriers: An Analysis from the UK and German Perspective», *Intertax*, vol. 39, Issue 6/7, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2011, págs. 317-336, pág. 320.

Esta contribución se fundamenta en la metodología de estudio del Derecho Tributario Internacional la cual aconseja el análisis del Derecho Tributario interno del ordenamiento de referencia, de los Modelos de Convenios de Doble Imposición (CDI) y sus comentarios, la jurisprudencia extranjera y de la Unión Europea, así como de la doctrina internacional de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Asociación Fiscal Internacional (por sus siglas en inglés IFA).

1. LA CAPITALIZACIÓN ENCUBIERTA COMO FRAUDE O ABUSO TRIBUTARIO

1.1. DEBT VS. EQUITY

Una sociedad que requiere recursos se enfrenta a la *summa divisio* de las fuentes de financiación, el capital o fondos propios (*equity*), y la deuda o endeudamiento (*debt*), que envuelven distintos niveles de riesgo y de derechos económicos, o incluso políticos para el inversor³. La distinción entre deuda y capital en los impuestos sobre la renta y el patrimonio tiene importantes efectos en la mayoría de ordenamientos. La sofisticación y la natural politización de estos tributos ha supuesto también una diferencia de tratamiento fiscal entre los fondos propios y el endeudamiento en al menos tres aspectos: el contribuyente, la base imponible y el tipo. Tales diferencias se reflejan al mismo tiempo en el inversor y en la entidad financiada⁴.

Detengámonos en las principales diferencias⁵: a) Los dividendos pueden verse sometidos a una doble imposición económica, ya que una misma renta tributa primero en cabeza de la sociedad y, posteriormente, en la del socio o accionista, a menos que existan medidas concretas en el ámbito interno o internacional. Por su parte, los intereses no soportan una doble imposición económica, pues solo tributan en cabeza del prestamista. b) Los intereses son un gasto deducible para la entidad financiada, mientras que los dividendos no, en la medida en que se pagan después de calcular el beneficio de la entidad que los distribuye y una vez esta ha pagado impuestos. Ejemplo de esto es la prohibición expresa del artículo 14.1 a) del TRLIS. c) Las leyes internas o los Convenios Tributarios sobre la Renta y el Patrimonio, más conocidos como CDI, podrían tener un tipo distinto para los intereses y para los dividendos. d) Otras diferencias pueden surgir por los efectos de los dos tipos de financiación en el patrimonio de la compañía, como por ejemplo ocurre en sistemas que gravan el patrimonio o utilizan sistemas de renta presuntiva sobre la base del patrimonio poseído por el sujeto pasivo.

³ SCHÖN, W. y otros, *Debt and Equity: What's the difference? A Comparative View*, Max Planck Institute for Intellectual Property. Competition & Tax Law Research Paper Series n.º 09-09, pág. 2.

⁴ *Vid. ibidem*, pág. 3.

⁵ Las diferencias dependen en todo caso de los ordenamientos jurídicos con los que una operación tenga elementos de conexión.

1.2. LA CAPITALIZACIÓN ENCUBIERTA

Financieramente, muchas veces es indiferente la financiación como deuda o como capital, puesto que se trata únicamente de regímenes diferenciados por la rentabilidad y el riesgo asumido, aunque las tasas de interés, las calificaciones de las agencias y la posibilidad de acceso al crédito son algunos de los factores que pueden marcar diferencias entre una y otra. Pues bien, ante una misma necesidad, los recursos económicos, se tienen dos regímenes paralelos. Esto genera fricciones a nivel económico, siendo las diferencias tributarias las principales. La capitalización encubierta es precisamente un arbitraje entre los regímenes fiscales de ambas categorías.

En la mayoría de los casos, desde un punto de vista fiscal resulta mucho más ventajoso financiar con endeudamiento que con fondos propios, sobre todo si se trata de operaciones internacionales en las cuales el inversionista puede resultar gravado con un tipo efectivo menor. Téngase en cuenta que en operaciones internacionales financiar con deuda supondrá trasladar la tributación de un Estado a otro. En efecto, la entidad financiada no tributará en el Estado de su residencia por los intereses pagados, ya que reducirá sus beneficios con los gastos deducibles por los citados intereses. Los intereses podrán o no tener una retención en la fuente (*withholding tax*) en dicho Estado, considerando el ordenamiento interno, los CDI y el Derecho Comunitario. Para el Estado de residencia del prestamista, las rentas obtenidas por los intereses cobrados serán un ingreso gravable por el criterio de renta mundial, en la medida en que aumentará el beneficio computado en este último Estado⁶.

1.3. SOLUCIONES A PARTIR DE LA ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS ENTRE EL ENDEUDAMIENTO Y EL CAPITAL

El problema de la capitalización encubierta tiene como origen el distinto tratamiento de la deuda y del capital, de manera que la mejor forma de solventarlo es a través de la eliminación de las diferencias fiscales entre los dividendos y los intereses, tanto para el prestamista como el prestatario. No existiendo razones fiscales que inclinen la balanza entre la financiación con deuda o con capital, habrá neutralidad y la subcapitalización dejará de ser un problema con relevancia tributaria⁷.

La equiparación de los aspectos cuantitativos y espaciales del hecho imponible de los dividendos e intereses, como el que plantean las Directivas europeas de matriz-filial y de fiscalidad del ahorro, o los sistemas de renta DUAL o el de tributación de rentas del ahorro en España introducido en 2006, ciertamente acercan el tratamiento tributario entre la deuda y el capital, pero desde la perspectiva del prestamista. En cuanto a la situación del prestatario los intereses siguen siendo no deducibles.

Por ello, la solución más lógica a las diferencias sería eliminar la deducibilidad de los gastos financieros y darles así un tratamiento equivalente a los dividendos. Tal sistema se ha llamado

⁶ MAKHMUDOVA, K.: «Conflicts of Qualification and Thin Capitalization Rules», en BURGSTALLER, E. y HASLINGER, K. (eds.): *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Linde, Viena, 2007, págs. 251-267, pág. 253.

⁷ KNÖLLER, C.-P.: «The Efficacy of...», *op. cit.*, pág. 336.

el *Comprehensive Business Income Tax*, pero parece un tanto gravoso para solucionar el problema. Otra solución es la incorporación del interés nocional (*notional interest*) o, en general, los sistemas de *allowance corporate equity* (ACE) que permiten la deducibilidad de los dividendos pagados a los accionistas o socios hasta un monto máximo estimado de la base imponible de la sociedad distribuidora. Esta estrategia resulta interesante para cortar el problema desde sus orígenes. De hecho, países como Croacia (entre 1994 y 2001), Bélgica (desde 2008), Brasil (donde se llaman *juros*) e Italia lo han adoptado con distintos matices, y se discute en el Reino Unido y Australia su adopción. Su fundamento parte de que el sistema tributario promueve estados financieros débiles en las compañías y de endeudamiento por un afán recaudatorio que al final se ve truncado por esquemas que permiten la capitalización encubierta⁸.

1.4. NORMAS QUE ATACAN LA CAPITALIZACIÓN ENCUBIERTA

Sin descartar los beneficios logrados por las estrategias descritas en el apartado anterior, las soluciones en todo caso han sido restringidas y con un alcance limitado. Lo cierto es que la salida de este problema, que es de orden internacional, debería ser una medida igualmente internacional, lo que no parece probable ni mucho menos próximo. De tal forma, la incorporación de normas de subcapitalización ha sido vista como necesaria para corregir las externalidades que genera la propia regulación fiscal, incluso en países que incorporan sistemas ACE. Ello es así puesto que desde un punto de vista de política fiscal no se debería poder justificar un alto grado de endeudamiento por el mero hecho de buscar una reducción de la carga fiscal.

El fenómeno de capitalización encubierta suele tener dos perspectivas: la primera a partir de analizar la proporción entre el endeudamiento y el capital de una compañía, a lo que llamaremos *situaciones de subcapitalización* y que usualmente la doctrina llama subcapitalización; y, la segunda, a partir de las características del instrumento financiero utilizado, que entenderemos como *operaciones de subcapitalización o de financiación híbrida*⁹. Está claro que, aunque son conceptos distintos, están estrechamente relacionados porque como consecuencia de una financiación híbrida podría devenir una situación de subcapitalización, pero sobre todo porque en ambos casos hay un traslado de base imponible de una entidad a otra, lo que hace que las medidas anti-elusión para ambos, resulten siendo las mismas, o siendo diferentes, se solapen.

Una mirada al Derecho Comparado permite concluir que existen distintos enfoques para atacar la subcapitalización, cuyas ventajas e inconvenientes se han comentado por la doctrina y no es

⁸ Vid. con la bibliografía ahí citada: SANZ GADEA, E.: «Restricción y limitación a la deducción de intereses en el Impuesto sobre Sociedades», en RCyT. CEF, núm. 355, págs. 47-104, págs. 88-89.

⁹ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *Precios de Transferencia y otras Operaciones Vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, págs. 220-221. En sentido similar Informe OCDE 1987 sobre subcapitalización, apartados 10-13 (Informe OCDE 1987 sobre subcapitalización, Sec. II. núm. 25. OECD, Committee of Fiscal Affairs, *Issues in International Taxation N.º 2 - Thin Capitalization and Taxation of Entertainers, Artists and Sportmen*, París, 1987).

el caso tratarlas en este trabajo. De todas formas, sí es importante mencionar que en cuanto a los sujetos comprendidos, el análisis de los sistemas fiscales de varios Estados comprueba que la subcapitalización ha sido vista como un problema de erosión de bases imponibles nacionales hacia el exterior, que se exagera con la competencia fiscal internacional que permite el arbitraje tributario¹⁰. La prueba de la anterior afirmación está en que el ámbito de aplicación de las normas especiales anti-elusión se suele restringir a las entidades vinculadas no residentes, lo cual, además de dejar abierta la puerta a la subcapitalización entre entidades residentes, genera, en algunos casos, cuestiones de discriminación en el ámbito constitucional, de la OMC, de los tratados internacionales y del Derecho de la Unión Europea. Algunos estados que contenían esas diferenciaciones, como Alemania, han reaccionado ampliando las medidas para atacar la subcapitalización interna e internacional.

Los enfoques para atacar el fenómeno de capitalización encubierta se pueden resumir así¹¹:

1. Subjetivos: cuando se analizan las operaciones y la situación patrimonial de una compañía viendo sus particularidades. Se aprecian dos tipos según su fundamento se encuentre en:
 - 1.1. La norma general anti-elusión.
 - 1.2. El principio de *arm's length*.
2. Objetivos: son esquemas en los que se establecen parámetros que determinan el nivel anormal de endeudamiento de una compañía. Los más comunes son:
 - 2.1. Un excesivo nivel de endeudamiento que conlleva una baja proporción de capital (fondos propios o patrimonio neto) sobre las deudas¹². A estas normas se les llama normas de subcapitalización en sentido estricto. La *ratio* de endeudamiento puede ser:
 - 2.1.1. Fija: se aplica de forma general a todos los contribuyentes.
 - 2.1.2. Flexible: se hacen ciertas excepciones y consideraciones a los casos concretos, como al tipo de activo que se financia (así ocurre en Suiza), a *ratios* especiales a ciertas industrias¹³ o incluso a una comparación con los índices de endeudamiento del grupo¹⁴.

¹⁰ KNÖLLER, C. P.: «The Efficacy of...», *op. cit.*, págs. 321-322.

¹¹ Sobre las tendencias en esta materia consultar: HINNY, P.: «General Report», en IFA, *Cahiers de Droit Fiscal, New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations*, vol. 93b, Rotterdam, 2008, págs. 25-26. Disponible en www.ibfd.org (IBFD - tax research platform).

¹² *Vid.* SANZ GADEA, E.: «La ubicación de la carga financiera en los grupos multinacionales», en *Crónica Tributaria*, núm. 136/2010, Madrid, págs. 169-182.

¹³ MAKHMUDOVA, K.: «Conflicts of ...», *op. cit.*, pág. 257. HINNY, P.: *General Report, op. cit.*, págs. 15-50. Disponible en www.ibfd.org (IBFD - tax research platform). págs. 37-40.

¹⁴ *Vid.* Resolución del ECOFIN de 8 de junio de 2010. SANZ GADEA, E.: «La ubicación...», *op. cit.*, págs. 169-182.

- 2.2. La determinación de un alto porcentaje de gastos en intereses respecto de los ingresos. Estas normas se llaman normas de limitación a la deducibilidad de intereses y con los anglicismos *earnings-stripping rules* o *interest barriers*. Ejemplo de esta es el nuevo artículo 20 del TRLIS.

Los estados pueden tener varios enfoques para atacar la capitalización encubierta y ello podría generar una superposición de normas que no resulta en absoluto clara, más aún si se tiene en cuenta que cada norma puede tener efectos jurídicos diferentes. Descontando el hecho de que ciertas normas de este tipo supongan además infracciones, interesa resaltar que el Derecho Comparado suele asignar uno de los siguientes efectos: a) negar la deducibilidad de los intereses que superen los límites; b) reclasificar la deuda en capital y, en consecuencia, tratar los intereses como dividendos; c) tratar el diferencial como dividendos sin recalificar el préstamo en capital. En todo caso, estos son ajustes extracontables que suelen tener un impacto únicamente fiscal. A la par, en una situación internacional los estados envueltos pueden tener aproximaciones radicalmente distintas perjudicando la carga impositiva de los contribuyentes. Por ejemplo cuando el Estado de la fuente considera que son dividendos no deducibles, les aplica una retención limitada por el CDI y el de la residencia del inversor lo califica como un interés que no tiene derecho al método para eliminar la doble imposición económica (*participation exemption*).

2. LA CLÁUSULA DE SUBCAPITALIZACIÓN (VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2011 EN ESPAÑA)

La regulación de la subcapitalización en España no ha estado exenta de debate. La Ley 18/1991 sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) cuya disposición adicional quinta añadió a la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978 el apartado 9 del artículo 16, fue criticada por dejar importantes aspectos al desarrollo reglamentario¹⁵ y estar incluida dentro de las normas de valoración y precios de transferencia. La falencia reglamentaria se solucionó mediante el artículo 20 de la Ley 43/1995 (LIS), que además la configura como un artículo independiente. A raíz de la jurisprudencia del TJCE¹⁶ el ámbito subjetivo de la cláusula se modificó mediante Ley 62/2003, tal como veremos más adelante.

La finalidad del precepto es anti-elusiva, en concreto, evitar el traslado de bases imponibles entre entidades vinculadas del territorio español a otros estados por medio del juego entre el capital y deuda, según lo ha reconocido la jurisprudencia española, como veremos al hablar de la

¹⁵ La crítica a la legalidad de esta norma puede verse en CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los convenios de doble imposición y con el ordenamiento comunitario», en *Crónica Tributaria*, núm. 76, 1995, págs. 13-60, pág. 21.

¹⁶ Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Quinta, Sentencia de 12 de diciembre de 2002, proc. C-324/2000, asunto *Lankhorst-Hohorst*. La Ley 209152/2002.

financiación indirecta. Esta finalidad se cumple a partir de establecer una *ratio* fija de 3:1, y aplicándose no solo a las relaciones matriz-filial, sino a todos los casos de vinculación de que trata el artículo 16 del TRLIS¹⁷. A continuación analizaremos los principales problemas jurídicos que presentó durante su vigencia el derogado artículo 20 del TRLIS y que son la causa de la expedición del nuevo régimen de deducibilidad de gastos financieros.

2.1. NATURALEZA JURÍDICA

A lo largo de la existencia de la cláusula de subcapitalización en España ha existido la discusión en torno a la naturaleza jurídica de la norma, en particular si es una ficción o una presunción, lo cual es un campo un tanto estéril por sus nulos efectos prácticos, tal como lo ha destacado el profesor MARÍN-BARNUEVO¹⁸. Por ello, solo cobra relevancia jurídica desde un punto de vista práctico la posibilidad (si es presunción *iuris tantum*) o no (si es ficción o presunción *iure de iure*), de presentar prueba en un procedimiento tributario para demostrar que, aunque se supera la *ratio* prevista en el artículo 20 del TRLIS, la operación se ajusta al principio de independencia (*arm's length*) y, en consecuencia, que la recalificación no procede.

A nuestro juicio, la naturaleza jurídica de la norma de subcapitalización como estaba configurada es la de una ficción, si nos vamos a los conceptos extrajurídicos, o una norma de remisión, utilizando los conceptos propuestos por el profesor MARÍN-BARNUEVO, que por lo tanto no admite prueba en contrario. Ello no debe confundirse con la idea de que el presupuesto de hecho de la ficción tenga excepciones. La más evidente, porque aparece en el mismo artículo, es la fijación *ex ante* de un coeficiente alternativo. En efecto, el coeficiente de 3 podrá ser ampliado, *ex ante*, si la Administración acepta que el sujeto pasivo hubiese podido obtener de personas o entidades no vinculadas dicho endeudamiento y siempre que no se trate de un paraíso fiscal. Esta autorización se hace en el plano legal y no supone una prueba en contra de la ficción. Con ello, la evidencia del mayor endeudamiento se hace para calificar en el presupuesto de hecho de la excepción que se prevé a la *ratio* fija¹⁹.

No obstante lo dicho, la doctrina vaciló entre considerar la *ratio* como una presunción, una ficción, o una mezcla de ambas, con todo lo que ello conllevaba. La doctrina mayoritaria aceptó que el artículo 20 del TRLIS era una ficción, puesto que una vez que se den los presupuestos previstos en la norma no se admite prueba en contrario ni modulación alguna, de forma que nada impedirá que los intereses se traten como dividendos. No obstante, el entendimiento plano de la norma como una ficción, llevaba a la apresurada conclusión de que al no admitir prueba en contrario se trataba de una norma contraria a los CDI, en la medida en que el artículo 24 de los mismos exigía que se cumpliera con el principio de plena competencia. Esta idea no tiene ningún asidero legal,

¹⁷ CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización», en *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF, Madrid, 2010, págs. 637-691, pág. 641.

¹⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, págs. 135-152, pág. 144.

¹⁹ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *Precios de..., op. cit.*, pág. 231.

pues la especial relación entre los CDI y las normas internas exigiría una segunda excepción a la ficción derivada del artículo 9 del MCOCDE, que se da también en el plano legal pero *ex post*, tal como se explica en el apartado 4 de este trabajo.

En cualquier caso el artículo 20 del TRLIS afecta «las reglas sobre la carga de la prueba, en la medida en que exime a la Administración de probar que el endeudamiento excesivo de las sociedades se debe a motivaciones exclusivamente fiscales» y en consecuencia podría resultar contraria a la jurisprudencia del TJUE si no estuviera excluida su aplicación a residentes en la Unión Europea²⁰. Por ello, la construcción de norma anti-elusión como una ficción fue un error en la medida en que las cláusulas anti-elusión establecidas mediante ficciones están condenadas a desaparecer, pues son desproporcionadas por no permitir prueba en contrario de que no se trata de una operación puramente artificial²¹.

2.2. ELEMENTOS SUBJETIVOS

La cláusula requiere dos sujetos: una «entidad residente» que recibe una financiación y una «entidad no residente» que la proporciona. Así pues, no cabría, como es lógico, una financiación en sentido inverso en la cual el prestamista sea la entidad residente en España. El término entidades comprende cualquier obligado tributario según las leyes tributarias españolas, aunque no tengan personalidad jurídica, tal como refiere el artículo 34.4 de la Ley General Tributaria (LGT). Así las cosas, todos los sujetos pasivos del IS y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) quedarían comprendidos. La primera cuestión que se plantea es si esta regla se aplica también a los establecimientos permanentes (EP).

2.2.1. La cuestión de los EP

Aunque sea discutible si los EP son entidades que tienen la misma personalidad jurídica de su casa central o si son un sujeto sin personalidad de los que trata el artículo 34 de la LGT, lo cierto es que encuadran dentro del término «entidad», con lo cual el verdadero problema es definir si se consideran «residentes» o «no residentes» a los efectos del derogado artículo 20 del TRLIS. Aquí cabría considerar varias hipótesis:

- a) Un EP sito en España recibe financiación de su casa central u otros EP de dicha casa central: un lectura apresurada de la normativa lleva a entender que, aunque los EP son entidades no residentes, la norma de subcapitalización es aplicable a los mis-

²⁰ RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: «La Carga de la Prueba en el Derecho Tributario: Su Aplicación en las Normas Tributarias Anti-abuso y en la Doctrina del TJUE», *RCyT*, CEF, n.º 344, Madrid, 2011, págs. 5-50.

²¹ *Ibidem*, págs. 41-44. El principio de proporcionalidad se encuentra en varias sentencias del TJUE. En especial resaltamos la del asunto SGI. Unión Europea, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Tercera, Sentencia de 21 de enero de 2010, proc. C-311/2008, asunto *Société de Gestion Industrielle (SGI)*.

mos pues el artículo 18 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Renta de no Residentes (TRLIRNR) remite de manera general al TRLIS. Además, esa idea se respaldaría en que el literal k) del artículo 16.3 del TRLIS considera vinculados a una «entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio». Sin embargo, la doctrina ha acertado en entender que esta hipótesis no queda cubierta por la norma de subcapitalización, puesto que el artículo 18.1 a) del TRLIRNR impide deducir de la base imponible los intereses que el EP radicado en España pague a su casa central o a otros EP, salvo que se trate de intereses abonados por los EP de bancos extranjeros a su casa central, o a otros EP, para la realización de su actividad. De cualquier modo, el artículo 18.1 c) del TRLIRNR indica que en ningún caso se podrán imputar las cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos al EP directa o indirectamente. De tal manera el supuesto de elusión quedaría cubierto²².

- b) Un EP sito en España recibe financiación de una entidad vinculada distinta de su casa central: los literales a) y c) del artículo 18.1 del TRLIRNR hacen referencia a la casa central u otros EP, pero no se refieren a las otras entidades vinculadas. Con esto, consideramos que las operaciones de financiación recibidas por el EP sito en España por otra entidad vinculada no residente –distinta de su casa central u otros EP de la misma–, sí quedarían comprendidas dentro del ámbito subjetivo del artículo 20 del TRLIS²³.
- c) Un EP radicado en España recibe financiación por parte de entidades residentes en España o por otros EP sitos en España. En principio los EP radicados en España se consideran a estos efectos como no residentes según el TRLIRNR. Sin embargo, consideramos, al igual que la DGT, que si la finalidad del artículo 20 del TRLIS es evitar la traslación de la base imponible de un Estado a otro, no habría razón para aplicar la normativa anti-subcapitalización, pues en este caso de cualquier forma las rentas se gravarían en España²⁴. Aunque ello no se desprende de la literalidad de la norma, ni existe precepto alguno que lo ordene, parece contrario al principio de no discriminación previsto en los CDI y en los artículos 14 y 31 de la Constitución Española. Por lo anterior, es dable concluir que es más coherente entender que los EP radicados en España no son una «entidad residente» a efectos de aplicar el artículo 20 del TRLIS.

²² CORDÓN ESQUERO, T. y GUTIÉRREZ LUOSA, M.: La subcapitalización: Tratamiento jurídico-tributario y su compatibilidad con el principio de no discriminación», en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) *Manual de Fiscalidad Internacional*, Tercera edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, págs. 979-1.019, pág. 991.

²³ En igual sentido: CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización», *op. cit.*, pág. 644.

²⁴ Dirección General de Tributos, Consulta general 2476/2003, de 26 de diciembre de 2003, de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. La Ley 2738/2003. La DGT ha entendido que los préstamos entre una entidad vinculada residente y la sucursal española de una entidad financiera no residente no cumple con el elemento subjetivo de la subcapitalización previsto por el artículo 20 del TRLIS, puesto que si se atiende a la finalidad de la norma, no existe la posibilidad de traslado de la base imponible a otro Estado. Véase, CORDÓN ESQUERO, T. y GUTIÉRREZ LUOSA, M.: «La subcapitalización: Tratamiento jurídico-tributario y su compatibilidad con el principio de no discriminación», *op. cit.*, pág. 1.007.

- d) Un EP de una entidad residente en España sito en otro Estado que otorga una financiación a otra entidad residente en España vinculada. Compartimos la opinión de CENCERRADO quien ha entendido que en este caso literalmente la norma no aplicaría pero deja abierta la posibilidad de que atendiendo a la finalidad del precepto sí se aplique, pues podría haber un desplazamiento de la base imponible hacia el exterior²⁵.

Vistos estos casos es dable concluir que dada la literalidad del artículo 20 del TRLIS, la aplicación a los EP es un tema que puede dar lugar a interpretaciones opuestas que generan inseguridad jurídica. La definición de ámbito subjetivo de la regla de subcapitalización a partir del concepto de «residencia» no es apropiada en una legislación que contempla al EP criterio de conexión que opera como un centro de imputación de rentas de un sujeto no residente, que en cualquier caso puede ser sub-capitalizado directa o indirectamente por la casa central. Ello resulta mucho menos adecuado en un Estado con una extensa red de CDI como lo es España, pues a partir de los comentarios al MCOCDE de 2008 y de 2010, deben ser deducibles intereses sobre la financiación que supere el *free capital* y no necesariamente limitado a una ratio²⁶.

2.3. ENTIDADES EXCLUIDAS

2.3.1. Entidades financieras residentes

La norma excluye a las entidades financieras residentes, lo cual ha sido explicado por la doctrina como una excepción lógica derivada del objeto mismo de estas actividades y el alto grado de supervisión²⁷. Recuérdese que los requerimientos de capital propio atienden a los riesgos asumidos y las inversiones realizadas según la regulación financiera y prudencial de Basilea.

A efectos de la exclusión, se entiende por entidad financiera las entidades de crédito (las cajas de ahorros y los bancos), aseguradoras, sociedades y agencias de valores. En todo caso, este supuesto genera una diferencia de trato que parece evidenciar una discriminación, entre las entidades financieras residentes y las no residentes registradas en España como entidades financieras. Esta afirmación se verifica si se tiene en cuenta que según la doctrina de la DGT, hay subcapitalización indirecta cuando las sucursales en España de entidades financieras del exterior –registradas en España como entidades financieras– que hagan préstamos a otras entidades vinculadas residentes en España²⁸.

²⁵ CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización», *op. cit.*, pág. 646.

²⁶ Comentarios 42 a 49 al artículo 7 del MCOCDE 2008. Comentarios 20, 21 y 49 del MCOCDE 2010. *Vid. supra* apart. 4.

²⁷ CORDÓN ESQUERO, T. y GUTIÉRREZ LUOSA, M.: «La subcapitalización...», *op. cit.*, págs. 990-991; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *Precios de...*, *op. cit.*, págs. 234-235.

²⁸ DGT, Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, Consulta general 2476/2003, de 26 de diciembre de 2003. La Ley 2738/2003.

2.3.2. No residentes: excepciones que atienden a las libertades fundamentales de la Unión Europea

En la jurisprudencia del TJUE existen dos sentencias hito sobre el problema de las normas de subcapitalización y el principio comunitario de no discriminación, las cuales han tenido importantes repercusiones en la legislación y jurisprudencia de los Estados miembros.

En el caso *Lankhorst-Hohorst*²⁹ el TJUE analizó la normativa de subcapitalización en Alemania que se aplicaba a los préstamos contratados con entidades extranjeras, concluyendo que resulta vulneratoria de la libertad de establecimiento, puesto que si bien es posible que una norma de subcapitalización no excluya expresamente a los sujetos de los Estados miembros de la Unión Europea, es necesario que se aplique, formal y materialmente, de la misma forma a los créditos entre entidades residentes³⁰. Esta sentencia admite los tratos diferenciados entre residentes y no residentes siempre que exista justificación en la lucha contra el fraude, la coherencia del sistema fiscal o para ejercer un control fiscal, aunque para el caso concreto lo cierto es que en el expediente no se comprueba estar en ninguna de esas excepciones. De la sentencia parecería entenderse que incluso una cláusula que permita probar una *ratio* superior de endeudamiento no sería acorde con el Derecho Comunitario simplemente por ser discriminatoria, lo cual evidenciaría una no aceptación del principio de *arm's length*³¹.

La sentencia generó que el legislador alemán extendiera inicialmente el régimen a los residentes. Es importante referir que el caso *Lankhorst-Hohorst* ha sido tenido en cuenta por el Tribunal Supremo español³² y la Audiencia Nacional³³ para inaplicar la norma de subcapitalización española anterior a la vigente (que no excluía a los residentes en la Unión Europea) por considerarla contraria a la libertad de establecimiento en los mismos términos de la sentencia. También llevó al legislador a incorporar el apartado 4 del vigente artículo 20 del TRLIS que excluye aquellas situaciones donde la entidad vinculada no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un territorio calificado regla-

²⁹ Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Quinta, Sentencia de 12 de diciembre de 2002, proc. C-324/2000, asunto *Lankhorst-Hohorst*. La Ley 209152/2002.

³⁰ HELMINEM, M.: *The International Tax Law Concept of Dividend*, Wolters Kluwer International BV, Alphen aan den Rijn (The Netherlands), 2010, págs. 210-211. LUCAS DURÁN, M.: «STJCE 12-12-2002, Lankhorst-Hohorst versus Finanzamt Steinfurt, As. C-324/00. Libertad de establecimiento; normas tributarias sobre subcapitalización; distribución encubierta de beneficios; coherencia del régimen fiscal; evasión fiscal», en *Crónica Tributaria*, n.º 117, Madrid, 2005, págs. 3-9.

³¹ PALAO TABOADA, C.: «La Subcapitalización», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad Internacional*, Cuarta edición, CEF, Madrid, 2010, págs. 999-1.036, pág. 1.021.

³² Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 21 de febrero de 2008, rec. 8310/2002. La Ley 8984/2008. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 6 de abril de 2011, rec. 103/2007. La Ley 14493/2011. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 17 de marzo de 2011, rec. 5871/2006. La Ley 14311/2011.

³³ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 5 de noviembre de 2009, rec. 169/2006. La Ley 210244/2009.

mentariamente como paraíso fiscal a los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea. Esta solución, no obstante, no era la única alternativa que se tenía, pues se pudo haber ampliado a los residentes como sugirió LUCAS DURÁN³⁴.

Casos posteriores estudiados por el TJUE macaron una diferencia de criterio con la sentencia *Lankhorst-Hohorst*. En los casos *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*³⁵ y *Lammers & Van Cleef*³⁶, referidos a la legislación inglesa y belga respectivamente, el Tribunal sentó dos exigencias para la compatibilidad de las normas de subcapitalización: a) derecho de la entidad prestataria a probar los motivos económicos que justifican que la operación no es meramente artificial, b) la restricción de que solo pueden recalificarse como dividendos el exceso resultante de comparar el monto con lo que se habría acordado en condiciones de mercado³⁷.

Gracias a esta última sentencia se discute si los nuevos criterios permiten una mayor compatibilidad de las cláusulas de subcapitalización. Así las cosas, bajo la nueva concepción se podría pensar en el restablecimiento de una cláusula de subcapitalización en España para las operaciones con residentes en el ámbito comunitario sobre la base de que la misma sea subjetiva y basada en el principio de independencia, es decir, que se trate de operaciones artificiosas, incluso otorgando un trato diferenciado a residentes y no residentes³⁸. Así lo ha reconocido en el *obiter dictum* el Tribunal Supremo español en la Sentencia de 6 de abril de 2011.

La influencia de la más reciente jurisprudencia se ve claramente en la Resolución del ECOFIN de 8 de junio de 2010 que se pronuncia sobre la coordinación de las normas de transparencia fiscal internacional y subcapitalización en la Unión Europea. Esta resolución, que es una mera recomenda-

³⁴ LUCAS DURÁN, M.: «STJCE 12-12-2002,...», *op. cit.*, pág. 9.

³⁵ Unión Europea, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Gran Sala, Sentencia de 13 de marzo de 2007, proc. C-524/2004, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*. La Ley 8926/2007.

³⁶ Unión Europea, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Gran Sala, Sentencia de 17 de enero de 2008, proc. C-105/2007, asunto *Lammers & Van Cleef*.

³⁷ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 242. En palabras del Tribunal: «El artículo 43 de la CE se opone a una legislación de un Estado miembro que restringe la facultad de una sociedad residente de deducir a efectos fiscales los intereses de un préstamo financiero concedido por una sociedad matriz, directa o indirecta, residente en otro Estado miembro o por una sociedad residente en otro Estado miembro controlada por tal sociedad matriz, sin sujetar a dicha restricción a una sociedad residente que haya obtenido el préstamo de una sociedad también residente, *excepto si, por un lado, dicha legislación se basa en un examen de elementos objetivos y verificables que permiten identificar la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales al establecer la posibilidad de que el contribuyente pueda presentar, en su caso, y sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los motivos comerciales subyacentes a la transacción de que se trata y, por otro lado, si, demostrada la existencia de tal montaje, la referida legislación solo califica dichos intereses como beneficios distribuidos en la medida en que superen lo que se habría acordado en condiciones de libre competencia.*» (Cursiva nuestra).

³⁸ *Vid.* AA. VV.: *Guía Impuesto de Sociedades*, *op. cit.*, pág. 468. Esto hace que según la sentencia, el principio de *arm's length* tenga recibo en el Derecho de la Unión Europea, contrario a lo que parecería entender la sentencia *Lankhorst-Hohorst*.

ción, reconoce que estas normativas tienen un interés público loable, pero que según la jurisprudencia de TJUE pueden resultar en restricciones del ejercicio de las libertades fundamentales cuando resultan desproporcionadas y no atacan a «montajes puramente artificiales». Sobre esta base sugiere que cuando las normas de subcapitalización no sean aplicables a situaciones nacionales similares y adopten como base el respeto al principio de plena competencia atendiendo a cada caso concreto. Finalmente, permite utilizar los indicadores objetivos de una situación de subcapitalización, como las *ratios* de deuda y capital, siempre que estos operen –podríamos entender– como presunciones *iuris tantum*³⁹.

De todas formas, es preocupante el entendimiento que se ha dado en España por parte del legislador con las reformas introducidas a partir de la sentencia del caso *Lankhorst-Hohorst*, así como por la jurisprudencia citada del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional, pues parece bastante simplista. En la práctica, y más allá del *obiter dictum*, los dos poderes públicos han entendido que toda cláusula anti-subcapitalización que distinga entre residentes y no residentes es contraria al ordenamiento de la Unión Europea, aun cuando parece evidente que existen alternativas regulatorias para el legislador, por ejemplo, podría pensarse en que la *ratio* opere como una presunción⁴⁰. Finalmente, la alarma que aquí hacemos es compartida por otros autores quienes han sugerido que la solución legal española ha dejado sin la protección que el artículo 20 del TRLIS da al principio de *arm's length*⁴¹.

Otra cuestión que aparece en torno a los límites comunitarios de las cláusulas de subcapitalización se plantea con la libertad de circulación de capitales y residentes en terceros estados. La pregunta es: ¿el derogado artículo 20 del TRLIS vulnera la libertad de movimiento de capitales? Si la respuesta es afirmativa tendríamos que concluir que dicha norma es completamente inaplicable pues esta libertad se aplica también a terceros estados. La sentencia del caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, en los apartados 33 y 34, se abstuvo de analizar si las normas anti-subcapitalización son contrarias a la libertad de movimiento de capitales o no.

En nuestra opinión es posible que en un caso concreto la aplicación del artículo 20 del TRLIS vulnere la libertad de circulación de capitales y no se enmarque en las restricciones admitidas en el orden comunitario. En estas circunstancias, la normativa de subcapitalización deberá ser inaplicable, incluso, si se trata de residentes o nacionales de terceros países. Lo anterior encuentra fundamento en la sentencia del TJUE en el caso *Itelcar v. la Fazenda Pública* que analizó la norma de subcapitalización portuguesa en relación con la no deducibilidad de pagos de intereses realizados a terceros estados⁴².

³⁹ «en particular los siguientes (lista no exhaustiva): a) El coeficiente de endeudamiento es excesivo. b) El importe del interés neto pagado por la sociedad supera determinado umbral de beneficios antes de intereses e impuestos (EBIT), o bien del resultado bruto de explotación antes del pago de intereses, impuestos, depreciación y amortización (EBITDA). c) La comparación entre el porcentaje de patrimonio neto de la sociedad y la del grupo en todo el mundo parece demostrar que la deuda es excesiva.»

⁴⁰ Una propuesta de *lege ferenda* en este sentido puede verse en LUCAS DURÁN, M.: «STJCE 12-12-2002,...», *op. cit.* pág. 9.

⁴¹ PALAO TABOADA, C.: «La Subcapitalización», *op. cit.*, pág. 1.027.

⁴² TJUE, asunto C-282/12, Sentencia de 3 de octubre de 2013. Un antecedente, no precisamente relativo a las normas de subcapitalización, pero sí con dividendos es la Sentencia de 9 de marzo de 2012 de la Corte Tributaria de Apela-

2.4. «ENTIDADES VINCULADAS»

2.4.1. Regla general

La norma requiere que la entidad residente sea vinculada con la no residente de acuerdo con cualquiera de los criterios del artículo 16.3 del TRLIS⁴³. No obstante la doctrina no parecía unánime para definir si la norma excluye los casos de subcapitalización de las matrices en la práctica⁴⁴ o no⁴⁵. En especial resultaron muy controvertidos los esquemas de planificación fiscal que tenían como base utilizar la transparencia fiscal internacional para inaplicar la regla de subcapitalización y sobre esta base utilizar las regulaciones especiales de las Entidades de Tenencias de Valores Extranjeros (ETVE). De esta forma, estos esquemas de planificación fiscal dejaban un amplio margen para erosionar las bases imponibles españolas⁴⁶. El TEAC mediante Resolución de 25 de junio de 2009⁴⁷ puso cortapisa a las planificaciones fiscales que se aprovechaban de este solapamiento de medidas específicas anti-elusión, acudiendo a las cláusulas generales y demostrando otra debilidad del derogado artículo 20 del TRLIS.

2.4.2. Excepción: financiación indirecta

La norma requiere también un endeudamiento directo o indirecto entre las vinculadas, de forma que exista económicamente una deuda o pasivo que genera un interés, que como gasto deducible, provoca un desplazamiento de la base imponible de una sociedad, a la base imponible de otra sociedad residente en otro Estado, por ser en esta un ingreso producto de un activo financiero. El endeudamiento directo supone que el nexo causal entre la deuda en una sociedad y el activo en la otra sociedad es fácilmente constatable por la existencia de un negocio jurídico entre las vinculadas. Por su parte, el endeudamiento indirecto es un concepto no acotado⁴⁸ que busca evitar la interposición de entidades para evitar configurar el elemento subjetivo de la regla de subcapitalización española que pasamos a exponer seguidamente. Gracias a dicho concepto se entiende que

ciones de Den Bosch (Países Bajos) indicó que la retención sobre los dividendos realizada a un fondo de inversión finlandés era contrario a la libertad de movimiento de capitales. Asimismo, el caso *Santander* del TJUE, Sala Tercera, asuntos C338/11 a C347/11, Sentencia de 10 de mayo de 2012.

⁴³ CORDÓN ESQUERO, T. y GUTIÉRREZ LUOSA, M.: «La subcapitalización...», *op. cit.*, pág. 991. DGT, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas, Consulta General, n.º 1.210 de 20 de junio de 2001. La Ley 1361/2001.

⁴⁴ *Ibidem*, pág. 991.

⁴⁵ SANZ GADEA, E.: *Medidas Antielusión Fiscal*, Documento IEF 08/09, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2009_08.pdf págs. 27-31, [Consultada el 10 de abril de 2012] págs. 77-78.

⁴⁶ *Ibidem*, págs. 77-78.

⁴⁷ Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 10.ª, Resolución de 25 de junio de 2009, rec. 656/2007. La Ley 184069/2009.

⁴⁸ CORDÓN ESQUERO, T. y GUTIÉRREZ LUOSA, M.: «La subcapitalización...», *op. cit.*, pág. 992.

la cláusula aplica a las entidades que, aunque no estén vinculadas, operen como intermediarias de otras que sí lo son. También es una excepción a que la entidad prestamista sea no residente⁴⁹.

Para que se dé un endeudamiento indirecto se requieren tres sujetos: a) un prestatario residente en España, b) un prestamista –residente o no en España– vinculado o no con la prestataria, c) un prestamista real. La cuestión reside en probar que «el préstamo o crédito está respaldado por otra operación financiera de sentido inverso realizado por una entidad vinculada no residente»⁵⁰. El problema para determinar las relaciones entre las tres partes es fundamentalmente probatorio. La evidencia es el principal problema en los casos de mera intermediación en la operación de crédito, lo cual hace difícil la aplicación, pues la carga de la prueba corresponde a la Administración⁵¹. Un caso sencillo y típico sobre la financiación indirecta ocurre por ejemplo en los préstamos *back to back*. En la práctica, el principal problema ha sido determinar si las garantías otorgadas por un vinculado económico ante una entidad financiera para respaldar un crédito del otro vinculado supone o no un endeudamiento indirecto. Sobre el particular es posible encontrar una rica casuística de la DGT y de la jurisprudencia. En un primer momento, se entendió que si la entidad no residente asumía con la garantía el riesgo de insolvencia, había endeudamiento indirecto⁵². Se aceptó que una *confort letter* era un endeudamiento indirecto bajo la teoría del banquero independiente⁵³, idea matizada posteriormente por la exigencia de alguna garantía ejecutable⁵⁴. Finalmente el Tribunal Supremo sometió el endeudamiento indirecto a la condición de probar «que se produce o se va a producir (...) elusión fiscal mediante la erosión de las bases tributarias españolas a favor de otra entidad del mismo grupo y no residente en España...»⁵⁵.

Sobre esta base, podríamos inferir que en el caso en que la entidad prestamista aparente se encuentre en territorio español, y no se compruebe algún pago realizado por esta a la no residen-

⁴⁹ En palabras de SANZ GADEA: «El endeudamiento indirecto es, pues, una situación en la que un endeudamiento no afectado por la norma anti-subcapitalización realmente encubre otro sí afectado por dicha norma». SANZ GADEA, E.: *Medidas Anti-elusión Fiscal*, op. cit., pág. 34.

⁵⁰ *Ibidem*, pág. 34.

⁵¹ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *Precios de...*, op. cit., págs. 233 y 235.

⁵² Para ello habría que valorar las circunstancias del caso concreto, en especial, la estructura financiera de la prestataria, la posibilidad de insolvencia, lo que pasaría si se efectúa el aval y, obviamente, se necesita que exista una vinculación entre prestatario y avalista. Dirección General del Tributo, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, Consulta vinculante n.º 0503 de 30 de marzo de 1998. Disponible en [http://petete.minhac.es/Scripts/know3.exe/tributos/consulta/texto.htm?Consulta=.EN+Normativa+\(Ley\)&Pos=3658](http://petete.minhac.es/Scripts/know3.exe/tributos/consulta/texto.htm?Consulta=.EN+Normativa+(Ley)&Pos=3658) [Consultada el 15 de mayo de 2011].

⁵³ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.ª, Sentencia de 9 de octubre de 2006, rec. 109/2006, La Ley 124963/2006. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.ª, Sentencia de 23 de abril de 2007, n.º de recurso: 295/2006, La Ley 12703/2007. PALAO TABOADA, C.: «La subcapitalización», op. cit., pág. 1.006.

⁵⁴ Dirección General del Tributo, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas, Consulta General, n.º 1210 de 20 de junio de 2001, La Ley 1361/2001. SANZ GADEA, E.: *Medidas Anti-elusión Fiscal*, op. cit., pág. 35.

⁵⁵ Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 17 de marzo de 2011, rec. 5871/2006, La Ley 14311/2011. Antes de la sentencia la idea de esa finalidad de la norma de subcapitalización era reconocida por SANZ GADEA, E.: *Medidas Anti-elusión Fiscal*, op. cit., pág. 35.

te vinculada, el traslado de base imponible española al exterior no se daría y por tanto no sería aplicable el artículo 20 del TRLIS. Incluso, la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo lleva a pensar en que las garantías no han sido previstas por el legislador dentro del concepto «endeudamiento indirecto», no solo porque no caben dentro del tenor literal como han dicho algunos autores⁵⁶, sino porque no siempre existe una rentabilidad por el mero hecho de garantizar. Es decir, solo en ocasiones habrá un gasto que permita desplazar la base imponible⁵⁷.

Debemos agregar tres comentarios, en primer lugar, el endeudamiento indirecto, a falta de la mención expresa, podría ser atacado a través de la cláusula general anti-elusión⁵⁸. En segundo lugar, la financiación indirecta se ha visto afectada por la exclusión de la subcapitalización de operaciones comunitarias donde compañías vehículo permitirían eludir la aplicación de la norma a financiaciones extracomunitarias; y, en tercer lugar, existen deficiencias en la regulación, tales como la no determinación de las consecuencias que trae el endeudamiento indirecto para el intermediario⁵⁹ o la posibilidad de establecer el efecto cascada para elevar a la potencia la ratio a través de sociedades interpuestas⁶⁰.

Todo lo anterior destaca las desventajas del ámbito subjetivo elegido por el legislador para la aplicación de la regla de subcapitalización.

2.5. ELEMENTOS OBJETIVOS

Exige la ley que exista un endeudamiento neto remunerado reducido a su estado medio⁶¹ que supere en tres veces el capital fiscal también reducido a su estado medio, es decir, que por cada 100 unidades monetarias de capital propio puede haber 300 de deuda. La cuestión estará en precisar qué conceptos encuadran en ambas magnitudes y su cálculo. Uno de los problemas más graves es que la norma no aclaró si el estado medio se determinaba «diario, mensual, trimestral, semestral o con cualquier otra periodicidad...»⁶², dando lugar a sendas discusiones⁶³. En torno

⁵⁶ CORDÓN ESQUERO, T. y GUTIÉRREZ LUOSA, M.: «La subcapitalización...», *op. cit.*, pág. 993. FALCÓN Y TELLA, R.: «Artículo 20 subcapitalización», en AA. VV. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 286. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *Precios de...*, *op. cit.*, pág. 233.

⁵⁷ Estos dos argumentos son recogidos por CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización», pág. 655.

⁵⁸ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *Precios de...*, *op. cit.*, pág. 233.

⁵⁹ CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización», *op. cit.*, pág. 655.

⁶⁰ PLITZ, D. J.: «General Report», en AA. VV., *Cahiers de Droit Fiscal International: International 1996, Aspects of Thin Capitalization*, Congreso de Suiza, vol. 81b, 1996, págs. 83-139, disponible en www.ibfd.org (IBFD - tax research platform), págs. 113 y ss.

⁶¹ Sobre el significado de neto y remunerado véanse CORDÓN ESQUERO, T. y GUTIÉRREZ LUOSA, M.: «La subcapitalización...», *op. cit.*, pág. 995. FALCÓN Y TELLA, R.: «Transparencia fiscal internacional, subcapitalización y convenios de doble imposición», en *Quincena Fiscal*, núm. 16, 1997, págs. 5-8, pág. 6.

⁶² CORDÓN ESQUERO, T. y GUTIÉRREZ LUOSA, M.: «La subcapitalización...», *op. cit.*, págs. 996-997.

⁶³ *Ibidem*, págs. 998; SANZ GADEA, E.: *Medidas Anti-elusión Fiscal*, *op. cit.*, pág. 38.

al cálculo del endeudamiento existían dos posiciones. Para algunos, el cálculo debe hacerse de forma separada entre cada entidad⁶⁴, mientras que otros entienden que deben computarse todos los créditos con las vinculadas no residentes para determinar si se supera o no la *ratio*⁶⁵. Esta discusión resultaba un tanto bizantina pues si se detalla en la redacción de la norma se aprecia que no se está indicando solo una relación como lo sugiere la primera tesis, sino que se deja abierto a «otras», queriéndose cobijar a toda la financiación que provee un grupo a una entidad. Aun manteniendo la primera tesis, se puede argumentar que en un determinado caso existe una financiación indirecta por parte de la matriz cuando ella utiliza distintas entidades del grupo para realizar la financiación. Sobre esta base, operaciones de financiamiento circulares encuadrarían como endeudamiento indirecto y se acumularían en cabeza de la matriz. El problema en todo caso es que la norma no incluye los créditos con vinculados residentes en la Unión Europea, pues resultaría contrario a los fundamentos de la sentencia *Lankhorst-Hohorst*⁶⁶ lo cual abriría el espacio para financiar a través de entidades residentes en la Unión Europea.

No existe una norma fiscal que determine qué debe considerarse como «endeudamiento» y «capital fiscal». La remisión al resultado contable del artículo 10.3 del TRLIS no resulta aplicable en este caso, pues la misma se hace para la determinación de la base imponible. La utilización de los conceptos del Derecho Privado, en concreto, el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad (PGC) puede vulnerar los principios de reserva de ley tributaria y el de seguridad jurídica. Siguiendo a la LGT en materia de calificación, los conceptos no tributarios serán relevantes siempre y cuando se mantenga el sentido y finalidad de la norma tributaria⁶⁷. De ahí que resultará discutible aceptar, a efectos del artículo 20 del TRLIS, la recalificación hecha en virtud del artículo 34.2 del Código de Comercio a un instrumento híbrido⁶⁸. De todas formas, el PGC señala que las obligaciones convertibles, las cuentas en participación, los préstamos participativos, los préstamos subordinados y algunas otras formas híbridas de financiación, en principio son endeudamiento⁶⁹. En estos casos, no parece haber dudas de la coincidencia de la norma contable y la finalidad de las normas de subcapitalización, pues al final todos estos instrumentos generan gastos financieros deducibles.

⁶⁴ Cfr. «La Subcapitalización», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.): *Fiscalidad Internacional*, Cuarta edición, CEF, Madrid, 2010, págs. 999-1.036, págs. 1.008-1.009. Indica este autor que las sociedades en régimen de consolidación se entienden que conforman una misma relación según la DGT en Consulta vinculante 1315 de 7 de julio de 1998.

⁶⁵ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: *Precios de...*, op. cit., pág. 234. CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización», pág. 652.

⁶⁶ CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización», págs. 647-648. Aquí jugarían los argumentos a favor y en contra reseñados anteriormente.

⁶⁷ *Ibidem*, págs. 655 y 660.

⁶⁸ Podría hacer que incluso las normas especiales anti-subcapitalización no fueran necesarias para solucionar la elusión. Así lo sugiere SANZ GADEA, E.: *Medidas Anti-elusión Fiscal*, op. cit., pág. 27. Enunciamos esto, sin embargo ello no hace parte de nuestro estudio.

⁶⁹ Cfr. PALAO TABOADA, C.: «La subcapitalización», op. cit., págs. 1.007. SANZ GADEA, E.: *Medidas Anti-elusión Fiscal*, op. cit., págs. 31 y ss. DGT, Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, Consulta vinculante V1859/2006, de 19 de septiembre de 2006. La Ley 2607/2006.

2.6. EFECTOS JURÍDICO TRIBUTARIOS

Indica el artículo 20 del TRLIS que los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos, pero no se aclara si la recalificación se hace «a los últimos préstamos concedidos, que han sido los determinantes del exceso de endeudamiento» o si se debe «imputar a cada sujeto la parte proporcional del exceso de endeudamiento en relación con el endeudamiento total»⁷⁰. La doctrina se decanta por esta última opción pues resulta más respetuosa del espíritu y finalidad del artículo 20 del TRLIS⁷¹. Así, para el residente se denegará la deducibilidad de los intereses recalificados en dividendos y para el no residente se aplicarán las reglas de retención prevista para los dividendos.

Ahora bien, en el Estado de la residencia la entidad prestamista tendrá que ajustar sus ingresos y tratar de que la Administración tributaria de ese otro Estado le acepte la recalificación de las rentas, para lo cual, si está en aplicación de un CDI, podrá solicitar un procedimiento amistoso o arbitraje si así lo prevé el CDI y, en su caso, el Convenio Europeo de Arbitraje⁷². De otro modo, la doble imposición jurídica se podrá eliminar pero, por lo general, deberá soportar doble imposición económica⁷³ gracias a lo que se conoce en la doctrina internacional como un *conflicto de calificación*⁷⁴. Con ello se evidencia que los efectos del derogado artículo 20 son muy acotados y no afectan la recalificación del instrumento. Esto genera mayores problemas con los CDI que exigen que los dividendos deriven de «otras participaciones sociales». Igual ocurre con las directivas de Intereses y Cánones 2003/49 de 3 de junio de 2003 y matriz-filial 90/435 de 23 de julio de 1990, pues si bien se ha entendido que los intereses reclasificados como dividendos pueden considerarse como una «distribución de beneficios» y por tanto aplicar esta última Directiva, al no reclasificarse el instrumento de deuda este no contará para determinar el capital necesario para considerar una «participación sustancial» que da lugar a un grupo de entidades⁷⁵.

Una falla adicional de la norma derogada es que no aclara los efectos que produce para los sujetos pasivos que adecuan su financiación a la *ratio*. En algún punto se llegó a derivar del artículo 20

⁷⁰ Ibidem, págs. 999 y 1.000.

⁷¹ Ibidem, págs. 999 y 1.000. SANZ GADEA, E.: *Medidas Anti-elusión Fiscal*, op. cit., pág. 39. CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización», ob. cit., págs. 667 y 668.

⁷² En efecto, el Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, sobre la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de los Estados miembros, resulta aplicable para solucionar los ajustes de beneficios con base en el principio de independencia. Véase Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre. PALAO TABOADA, C.: «La Subcapitalización», op. cit., pág. 1.034.

⁷³ CORDÓN ESQUERO, T. y GUTIÉRREZ LUOSA, M.: «La subcapitalización...», op. cit., pág. 1.003.

⁷⁴ MAKHMUDOVA, K.: «Conflicts of...», op. cit., págs. 252 y ss. VOGEL, K.: *On Double Taxations Conventions*, Third edition, Kluwer Law International, 1997, pág. 52.

⁷⁵ VAN DONGEN, T. J. C.: «Thin Capitalization Legislation and the EU Corporate Tax Directives», en *European Taxation*, vol. 52, n.º 1, 2012, págs. 20-28.

del TRLIS un supuesto puerto seguro (*safe harbour*) en ciertas circunstancias⁷⁶. Esta cuestión cobra relevancia ante la concurrencia de normas anti-elusión que pueden ser utilizadas por la Administración para combatir la subcapitalización. Esto nos lleva al terreno de determinar las relaciones entre las cláusulas generales y especiales anti-elusión, tema sobre el cual se ha pronunciado la doctrina y que de forma muy simplificada puede resumirse en que el fraude de ley no podría aplicarse cuando la vía de elusión ha sido prevista con precisión por el legislador en una norma específica⁷⁷.

El problema de aplicar esa lógica es que llevaría a la conclusión extraña de que existiría un puerto seguro (*safe harbour*) para los no comunitarios y los cubiertos por un CDI, mientras que para el resto no. Ello se explicaría porque una operación donde potencialmente resulta aplicable el derogado artículo 20 del TRLIS (porque no es contraria a los CDI y ni al Derecho Comunitario), pero no se cumplen los presupuestos objetivos de dicho artículo, la cláusula de subcapitalización operaría como un puerto seguro (*safe harbour*)⁷⁸. La Administración no podría ir más allá argumentando otras cláusulas anti-elusión, puesto que el legislador para este caso concreto ha establecido una verdad normativa que no puede ser desconocida por el ejecutivo. En otras palabras, cuando se dan los presupuestos subjetivos de aplicación del artículo 20 del TRLIS pero no se dan los objetivos, la *ratio* opera como un puerto seguro (*safe harbour*) de forma que la Administración no podrá desestimar el endeudamiento con base en otra norma anti-elusión. Bajo esa misma lógica, en los casos en que se den los presupuestos objetivos, pero no se den los subjetivos (porque es contrario a un CDI, al Derecho Comunitario o por la ausencia de cualquier otro elemento subjetivo del precepto), el 20 del TRLIS nunca fue potencialmente aplicable, con lo cual no habría ficción legal alguna, y por tanto será perfectamente posible aplicar una cláusula general anti-elusión o el principio de independencia previstos por la ley interna (art. 16 TRLIS).

3. LAS NORMAS DE LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE INTERESES (VIGENTE DESDE EL 1 DE ENERO DE 2012)

3.1. EL CONTEXTO DE LA MODIFICACIÓN

La principal razón para la expedición del Decreto 12/2012 se encuentra en las fallas que el derogado artículo 20 presentaba en su aplicación, tal como se expuso en el apartado anterior. Otro motivo se encuentra en las recientes reformas realizadas en Europa a partir de la sentencia del caso *Lanhorst Hohorst*, que se pueden agrupar en dos grandes tendencias. La primera se encuentra en el

⁷⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: «La subcapitalización, las ETVE y la planificación fiscal de riesgos», en *Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre de 2009, pág. 7-13.

⁷⁷ Ibídem, págs. 8-13. RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Tiene futuro el test de los motivos económicos válidos en las normas antiabuso? (Sobre la planificación fiscal y las norma anti-abuso en el derecho de la Unión Europea)», en *RCyT. CEF*, núms. 329-330, págs. 5-60, págs. 41, 42 y 48.

⁷⁸ Así lo han puesto de presente: OECD, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, París, 1998, pág. 662. Informe OCDE 1987 sobre subcapitalización, núm. 79. PLITZ, D. J.: «General Report», *op. cit.*, págs. 111 y ss.

ordenamiento británico que ha supuesto la adopción de un sistema subjetivo a partir del principio de *arm's length*, unificando así el problema con el de Precios de Transferencia. La segunda tendencia se observa en países como Italia, Holanda, Alemania y Francia, donde se ha optado por crear normas de limitación a la deducibilidad de intereses sobre parámetros objetivos de EBIT o EBIT-DA vs. Gastos financieros. En cualquier caso, aunque no sea objeto de nuestro estudio, es menester aclarar que el trasplante legal hecho por el legislador español no ha «aclimatado» las reglas al particular contexto fiscal español, que hasta ahora se había caracterizado por gravar los beneficios netos. Más aún, fue un trasplante incompleto, amañado, pues no incorporó cláusulas de escape o excepciones como se puede observar de una comparación simple con el régimen alemán o francés.

La Resolución del ECOFIN de 8 de junio de 2010 que, como es bien sabido, busca la coordinación de las normas de transparencia fiscal internacional y subcapitalización en la Unión Europea, reconoce que estas normativas tienen un interés público loable, pero que según la jurisprudencia del TJUE pueden resultar en restricciones del ejercicio de las libertades fundamentales cuando resultan desproporcionadas y no ataquen «montajes puramente artificiales», para lo cual el rasero es el principio de *arm's length*. Sobre esta base, sugiere que cuando las normas de subcapitalización no sean aplicables a situaciones nacionales similares sean acordes con el principio de independencia y permitan la evaluación de cada caso concreto. De todas formas, autoriza utilizar los indicadores objetivos de una situación de subcapitalización, siempre que estos operen –podríamos entender– como presunciones *iuris tantum*.

3.2. PROHIBICIÓN DE DEDUCIR GASTOS FINANCIEROS DESTINADOS A LA ADQUISICIÓN DE FONDOS PROPIOS DE VINCULADAS [ART. 14.1 H) TRLIS]

El RDL adiciona el literal h) al apartado 1 del artículo 14 del TRLIS para hacer no deducibles los «gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital 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 sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones».

3.2.1. Elementos de la norma

El propósito de esta norma, siguiendo a la Exposición de Motivos, es dar un sustento legal expreso a una doctrina del TEAC⁷⁹, según la cual el endeudamiento contratado para participar

⁷⁹ Se destacan las siguientes: Reino de España, Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución del 27 de mayo de 2007; Reino de España, Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía 10.ª, Resolución N.º 00/656/2007

en el patrimonio de las entidades del grupo no genera gastos deducibles si no existen «motivos económicos válidos». Este último requisito fue derivado de los elementos del fraude de ley contenido en la LGT. La nueva norma no debe influir en los casos que se discuten en los tribunales actualmente, so pena de vulnerar la prohibición de retroactividad, aunque en todo caso su expedición es evidencia de que la doctrina del TEAC requería un mayor sustento legal.

Una diferencia fundamental entre el nuevo precepto y la citada doctrina es la inversión de la carga de la prueba, de forma que los gastos financieros no son deducibles a menos que el contribuyente compruebe la existencia de «motivos económicos válidos». Ahora la Administración tiene una menor carga probatoria. El contribuyente cuenta con la posibilidad de elevar una consulta para conocer su opinión acerca de si un supuesto cumple o no con el test. La consulta puede brindar seguridad jurídica a las operaciones y facilitar la aplicación de esta norma. Al tiempo, de la pericia y diligencia de la Administración al resolver las mismas, dependerá el impacto negativo en términos económicos del nuevo precepto.

El ámbito subjetivo se restringe a que las operaciones de transmisión o aportación en el capital, así como las que den lugar a los intereses –préstamos–, que se hagan entre las entidades del grupo mercantil. Varias cuestiones se plantean: la primera es que precisamente por la adquisición del patrimonio propio en una entidad tercera puede devenir la calificación de la misma como miembro del grupo. La doctrina se orienta a indicar que en tal caso aplicará la prohibición de deducibilidad⁸⁰, conclusión que no tiene soporte en el texto de la norma. En segundo lugar, debe resaltarse que el endeudamiento indirecto, en especial, los *back to back loans* serán una vía de planeación fiscal/abuso (ya lo veremos en la práctica) no expresamente contemplada y eventualmente corregible a través del artículo 15 de la LGT.

La relación entre el préstamo y la adquisición del patrimonio se da por la palabra *destinada* que como resalta SANZ GADEA puede generar múltiples vías de planeación fiscal a través del aprovechamiento de la idea de que todos los activos financian todos los pasivos y la dificultad probatoria de distinguir los activos financiados con un préstamo⁸¹.

3.2.2. Motivos económicos válidos

La cuestión de definir qué es un motivo económico válido debe ser resuelta a partir de transpolar los desarrollos doctrinales y jurisprudenciales que se han dado en otros preceptos que utilizan la frase «motivos económicos válidos», en especial, el artículo 11.1 a) de la Directiva 90/434/CEE (art. 96.2 TRLIS) sobre el régimen común aplicable a las fusiones escisiones, aportaciones y canjes realizados entre sociedades de distintos Estados miembros. Asimismo, resulta útil una reinterpretación

de 25 de junio de 2009. Reino de España, Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución 1 de junio de 2010, JUR2011/86429.

⁸⁰ SANZ GADEA, E.: «Restricción y...», *op. cit.*, pág. 54.

⁸¹ *Ibidem*, pág. 56.

tación de la jurisprudencia y consultas respondidas por la Administración en relación con el test de motivos económicos válidos, que se venían aplicando para (in)admitir la deducibilidad de intereses por créditos obtenidos para adquirir patrimonio de entidades del grupo.

3.2.2.1. ¿Cuánto voltaje debe tener el motivo?⁸²

Como es bien sabido y no es del caso profundizar aquí, el origen del test de motivos económicos válidos se encuentra en la doctrina del *business purpose* de derecho anglosajón desarrollada desde la sentencia *Helvering v. Gregory* y de alguna manera encuentra parangón en las doctrinas alemanas de la consideración económica. Una de las principales cuestiones ha sido si es motivo económico válido la simple existencia de otra razón de negocios distinta a la fiscal (*sole tax purpose test*) o si cuantitativa y materialmente el motivo no tributario es preponderante (*essential tax purpose test*). Claramente el análisis no puede hacerse únicamente sobre la forma o motivo económico alegado por el contribuyente⁸³. De forma más o menos unánime se ha entendido como el requerimiento de que la operación tenga un propósito distinto al fiscal, de manera que si se elimina la ventaja fiscal y no quedase ningún motivo funcional, se entenderá que no hay un propósito de negocios⁸⁴.

En el ámbito de la Unión Europea y en lo que nos interesa, la Sentencia del TJUE del caso *Leur-Bloem* de 17 de junio de 1997, hito en esta materia, ha entendido que no hay motivo económico válido cuando el único propósito es fiscal. Mucho más estricto fue el criterio aplicado por el TJUE en la sentencia del caso *Foggia-SGPS* de 10 de noviembre de 2011 (C-126/2010) que dispuso que en caso de que existan varios objetivos, el de carácter fiscal no puede resultar preponderante en el marco de la operación proyectada⁸⁵. La norma del artículo 14.1 h) no da luces sobre esta cuestión.

3.2.2.2. Un motivo económico sin voltaje: la indiscreta Exposición de Motivos

La propia Exposición de Motivos contiene dos ejemplos de motivos económicos. El primero que se daría siempre que la financiación de que trata el artículo se otorgue en el marco de una

⁸² CALDERÓN CARRERO, J. M.: «¿Hacia motivos económicos válidos de "alto voltaje"?», en *RCyT. CEF*, núm. 347, 2012, págs. 5-40, pág. 39.

⁸³ RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Tiene futuro...», *op. cit.*, pág. 38.

⁸⁴ Por todos: PALAO TABOADA, C.: «Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», en *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Luis Díez-Picazo*, vol. 4, Thomson-Civitas, 2002, págs. 6.597-6.648, págs. 6.605 y ss.

⁸⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M.: «¿Hacia motivos económicos válidos de "alto voltaje"?», *op. cit.*, págs. 5-40. El fundamento jurídico de esta sentencia indica: «Por tanto, nada se opone, en principio, a que una operación de fusión que lleve a cabo una reestructuración o una racionalización de un grupo que permita reducir los gastos administrativos y de gestión de este pueda tener motivos económicos válidos. No obstante, ese no es el caso de una operación de absorción, como la controvertida en el litigio principal, en el que parece resultar que, habida cuenta de la ventaja fiscal que se pretende obtener, a saber más de 2 millones de euros, el ahorro realizado por el grupo de que se trata en términos de costes estructurales es completamente marginal».

reestructuración producto (consecuencia directa) de la adquisición a terceros. Hemos de entender el término «adquisición» de forma amplia, como podría ser la adquisición de una sociedad o una rama de actividad, y tener en cuenta que debe existir una relación causal entre la reestructuración y la adquisición a terceros. Sin embargo, el segundo caso no es muy preciso y no expresa claramente la existencia de un motivo económico válido. Parecería dar a entender que pueden ser deducibles aquellos gastos financieros que correspondan a deudas contraídas para adquirir patrimonio de entidades del grupo siempre que la gestión de la compañía en la cual se participa, sea efectivamente gestionada desde España, con lo cual, más que un ejemplo se trataría de un intento de excepción a la prohibición, en cualquier caso sin valor normativo alguno. Lo cierto es que si bien el grupo o la sociedad participada puede ser gestionada desde España, ello no es muestra alguna de que la compañía requiera obtener un financiamiento para la adquisición. Lo anterior sin contar con que el criterio de gestión parece cuanto menos extraño al lenguaje fiscal, donde existen términos con un significado más depurado como los de sede de dirección efectiva, participación sustancial y consolidación.

3.2.2.3. *¿Motivo económico como presunción de fraude o como test autónomo?*

Podría entenderse que el artículo 14.1 h) es independiente y autónomo del juicio de fraude de ley previsto en el artículo 15 de la LGT (conflicto en la aplicación de la norma tributaria), pues su tenor literal parecería tajante al decir «salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones...». Sin embargo, tratándose de otros *test* similares como el de la Directiva 90/434 se ha entendido como una presunción de fraude que admite prueba en contrario, tal como lo ha admitido la sentencia del TJUE del caso *Leur-Bloem* y la mayoría de la doctrina⁸⁶. Por ello, la tesis de la autonomía del test de motivos económicos válidos frente a las cláusulas generales anti-elusión defendida por algunos⁸⁷ no tiene mayor aceptación. En consecuencia, el test incorporado en el artículo 14.1 h) es una presunción de fraude, por lo cual debe existir la posibilidad de demostrar que el elemento objetivo del fraude no se da y que otros elementos subjetivos distintos de los motivos económicos no están presentes. De otro modo, no sería entendible que un contribuyente pueda probar la ausencia de ventajas fiscales para justificar la no aplicación del artículo 14.1 h)⁸⁸. Ahora bien, bajo ese entendido, si se presume el fraude del artículo 15 de la LGT deben generarse todos sus efectos, esto es, aplicar «la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios» y no únicamente la no deducibilidad. Probablemente esta posición no será admitida por la Administración, porque además de acogerla, la gran pregunta en cada caso sería: ¿cuál es el negocio propio o usual?

⁸⁶ PALAO TABOADA, C.: «Los motivos...», *op. cit.*, págs. 6.616 y ss. CALDERÓN CARRERO, J. M.: «¿Hacia motivos económicos válidos de "alto voltaje"?», *op. cit.*, pág. 26.

⁸⁷ SANZ GADEA, E.: «Novedades introducidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades por las Leyes 13/2000 y 14/2000», en RCyT. CEF, núm. 215, 2001, pág. 99 y ss.

⁸⁸ Cfr. SANZ GADEA, E.: «Restricción y...», pág. 54.

3.2.2.4. Límites comunitarios

La existencia de un concepto comunitario de abuso en Unión Europea afecta a la interpretación del artículo 14.1 h) del TRLIS cuando se proyecte sobre operaciones financieras cubiertas por el Derecho de la Unión Europea, en el sentido de exigir la proporcionalidad que, *inter alia*, supone la libertad de prueba, la no existencia de restricciones administrativas y la revisión judicial⁸⁹. Además, cuando el motivo económico es una ventaja fiscal producto del ejercicio de una libertad comunitaria, debería aceptarse como justificación del contribuyente el aspecto objetivo del fraude a nivel comunitario, esto es, si la operación es contraria a la finalidad de las normas europeas de cobertura.

Al tiempo, se deben transpolar las discusiones en torno a la artificiosidad como evasión o como elusión en materia comunitaria, generados en especial por la Sentencia del TJUE del caso *Cadbury Schweppes* de 2 de mayo de 2006 (C-196/04) o aquellas relativas a la insuficiencia del test de motivos económicos válidos a nivel comunitario⁹⁰. Es posible que el artículo 14.1 h) del TRLIS no cumpla con la noción restringida de artificiosidad como simulación que ha sido vista en sentencias como la referida del caso *Cadbury*⁹¹. La cuestión en todo caso debe ser planteada partiendo de indagar si se encuentra en lisa una libertad comunitaria, puesto que estamos en un ámbito no armonizado.

3.2.2.5. Motivo económico válido en operaciones de financiación

Es relevante analizar la aplicación del criterio del test de motivos económicos válidos por parte del TEAC⁹² puesto que de sus argumentos se puede marcar una línea de interpretación del nuevo precepto. Por ello, permítasenos obviar las críticas a estas resoluciones, ya que ante la existencia de una norma como la vigente, muchos de los argumentos en su contra resultan descartados⁹³, y pasemos así a concentrarnos en lo que podemos rescatar hacia futuro. En resumen, el TEAC ha indicado que en los casos de financiación analizados existe un fraude de ley previsto en el derogado artículo 24 de la Ley 230/1963. Esta última norma guarda una estrecha

⁸⁹ Por todos: CALDERÓN CARRERO, J. M.: «¿Hacia motivos económicos válidos de "alto voltaje"?», *op. cit.*, pág. 18 y ss.

⁹⁰ RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Tiene futuro...», *op. cit.*, págs. 21-23 y 38-43.

⁹¹ *Ibidem*, pág. 23.

⁹² Se destacan las siguientes: Reino de España, Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 27 de mayo de 2007; Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 10.ª, Resolución de 25 de junio de 2009, rec. 656/2007. La Ley 184069/2009; Reino de España, Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 1 de junio de 2010, JUR2011/86429.

⁹³ FALCÓN Y TELLA, «La subcapitalización, las ETVE...», *op. cit.*, págs. 7-13. Este autor considera que la norma defraudada en el caso de la Resolución del TEAC de 25 de junio de 2009 no es el artículo 4 del TRLIS, sino el 20 *ibidem*.

similitud con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria regulado en el artículo 15 de la nueva LGT⁹⁴.

Un análisis de los de dichas resoluciones permite concluir que las entidades *holding* no operativas tendrán mayores problemas para demostrar un motivo económico válido, al tiempo que si son instrumentales para la operación, por lo general, no podrán descartar la existencia de dicho motivo, pues su estructura reflejará más claramente la relación entre la financiación y la adquisición de patrimonio. Además, es palpable que los motivos económicos válidos deben ir de la mano de la realidad de los negocios y no quedarse en análisis superficiales. Por ello, la *ratio* entre los flujos de caja y los gastos financieros, evaluada antes y después de la operación podrá aportar elementos objetivos suficientemente fuertes para evidenciar si existe o no fraude de ley. Podrá inferirse un motivo económico válido cuando los flujos de caja menos los gastos financieros se mantengan en niveles similares a los anteriores a la operación o, incluso, si disminuyen en el corto plazo, se prevea en el futuro un incremento de los mismos en razón a las adquisiciones de patrimonio propio de entidades del grupo⁹⁵. Debe dejarse claro que a pesar de que este es un motivo económico de relativa fácil prueba, no es ni podría ser el único.

Para terminar, resulta ilustrativo mencionar, con base en la Resolución de 25 de junio de 2009 FJ undécimo, un listado de pruebas que podrían aportarse para conseguir la deducibilidad de los gastos financieros de que trata el artículo 14.1 h): 1) Una apropiada documentación de las operaciones y sus finalidades en los informes, actas, documentos públicos, etc. 2) La no reducción de las bases imponibles y de los resultados de las sociedades financiadas o la justificación de que obedecen a un motivo económico. 3) La efectiva modificación de la estructura política y de administración de las entidades envueltas en la reorganización. 4) Ahorro de costos no fiscales con la reorganización o adquisición de patrimonio de entidades del grupo. 5) La prueba de que la compañía financiada es real y no meramente instrumental, a partir de la demostración de que es operativa. 6) La demostración de la inexistencia de un vínculo directo entre la financiación obtenida del grupo y la adquisición de patrimonio propio de entidades del grupo. 7) La inexistencia de un tratamiento fiscal ventajoso.

3.2.3. Efectos

Aunque la norma se engarce dentro del fraude de ley o del conflicto en la aplicación de la norma, su efecto es simplemente la no deducibilidad y, por el contrario, no el de exigir «el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas». Esto causa problemas de asimetría y doble imposición económica que perfectamente pueden ser contrarios al derecho de la Unión Europea y a los CDI, como se ha anticipado y se profundizará más adelante.

⁹⁴ Véase por todas: Reino de España, Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 1 de junio de 2010, JUR2011/86429, FJ. Décimo Sexto.

⁹⁵ Resulta ilustrativa a este respecto la Resolución de 25 de junio de 2009, FJ undécimo.

3.3. LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS (ART. 20 TRLIS)

3.3.1. Naturaleza jurídica

El «artículo 1, segundo, dos» elimina la norma de subcapitalización y la reemplaza por una limitación en la deducibilidad de gastos financieros, cuya naturaleza es la de un criterio de imputación temporal de los gastos financieros y cuya finalidad es favorecer indirectamente a la capitalización empresarial, según lo dice la Exposición de Motivos del RD. Ello podría dar a entender que se ubica por fuera de todas las –posibles– limitaciones establecidas por el TJUE y los CDI para las normas anti-fraude, anti-elusión o de empresas asociadas. Así, podría pensarse que se trata de una norma de control como las denomina RUIZ ALMENDRAL «cuya finalidad última no es solo evitar el fraude sino reequilibrar el reparto del poder tributario entre Estados⁹⁶».

Dicho esto, el vigente artículo 20 del TRLIS tendría una finalidad extra-fiscal cual es favorecer la capitalización y una fiscal, reequilibrar el poder tributario entre los estados. La finalidad extra-fiscal no se materializa con los efectos de la norma, que más que propender por la capitalización como si lo hiciera una norma de ratio entre endeudamiento y fondos propios, lo que incentiva, por no decir obliga, es a generar de utilidades. Esto último genera serias dudas acerca de su compatibilidad con el principio de capacidad contributiva. La finalidad fiscal tampoco se plasma en la práctica, pues hablar de «equilibrio» en materia de fiscalidad internacional parece un poco ocioso, puesto que respecto a la relación con aquellos Estados que contengan normas similares es posible que sí exista un reequilibrio, mientras que si se trata de sistemas con pocas normas anti-elusión con alcances internacionales, la nueva normativa creará un desequilibrio entre el poder tributario. A nuestro juicio, la distinción entre norma anti-elusión o regla especial de imputación resulta irrelevante para determinar si una libertad comunitaria se ve afectada o no, o si se adecúa o no al artículo 9 del MCOCDE tal como veremos a continuación.

3.3.2. Elementos objetivos

El artículo 20 del TRLIS restringe la deducibilidad de los gastos financieros netos al 30% del beneficio operativo del ejercicio (por sus siglas en inglés OIBDA). Para el cálculo de estas magnitudes la ley tributaria hace una remisión directa a la normativa contable y ha sido objeto de especial interpretación por la Resolución de 16 de julio de 2012 de la DGT la cual no comentaremos por exceder de nuestro objeto⁹⁷. La propia norma, de forma oportuna, permite la deducibilidad sin el citado límite de aquellos «gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1 millón de euros»⁹⁸, su razón de ser es la de aumentar la eficiencia y reducir trabajo a la Ad-

⁹⁶ RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Tiene futuro...», *op. cit.*, pág. 8.

⁹⁷ *Vid.* SANZ GADEA, E.: «Restricción y...», págs. 62 y ss.

⁹⁸ De forma semejante en las legislaciones de Australia (250.000 AUD) y Francia (150.000 euros).

ministración Tributaria en los casos que no representen grandes pérdidas recaudatorias. Así las cosas, la norma vigente en resumen prevé:

Gasto financiero deducible:

= Gastos financieros netos <1.000.000 de euros.

= Gastos financieros netos hasta el 30 % Beneficio operativo del ejercicio.

3.3.3. Elementos subjetivos

Por tratarse de una limitación general a la deducibilidad de gastos financieros, esta norma alcanza a todos los contribuyentes sujetos del Impuesto sobre Sociedades y, por remisión, a los EP regulados en la LIRNR y los CDI, así como a los empresarios individuales afectando el rendimiento neto de las actividades económicas. Desaparece por tanto la diferencia entre residentes y no residentes que tenía el derogado artículo 20 del TRLIS, lo que ahorra la discusión sobre la adecuación con el principio de no discriminación comunitario y de los CDI. El RDL 12/2012 excluía a las entidades que no pertenecieran a un grupo y a las entidades de crédito, pero el RDL 20/2012 ha indicado que solo resultan excluidas las entidades aseguradoras y las de crédito, así como en los casos de extinción previstos en el artículo 20.6 c).

3.3.4. Efectos

El efecto del nuevo artículo 20 del TRLIS es la no deducibilidad del exceso, en el año gravable, de las magnitudes descritas anteriormente. No obstante, la ley prevé un *carry forward consistente* en que «los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite» que hemos descrito anteriormente. Es por esto que el precepto es una regla de imputación temporal que obliga a repartir el exceso dentro de los periodos siguientes, lo cual la ubica en una zona cercana a las compensaciones de bases imponibles negativas previstas en el artículo 25 del TRLIS.

Cabe mencionar que a diferencia de la norma alemana, el *carry forward* y el *carry back* no se encuentra limitado a que se mantenga el negocio o el control de la compañía, lo cual, si bien resulta benéfico para los contribuyentes, ciertamente pone en entredicho la eficacia de la norma para cumplir su finalidad, puesto que la sociedad podría cambiar su objeto y actividad económica de innumerables formas y lograr producir mayores beneficios operativos y menores gastos financieros mientras logra reducir los gastos acumulados en periodos anteriores. Por ejemplo, un caso controvertido podría ser aquel en el cual a través de reorganizaciones empresariales las empresas ceden ramas de actividad intensivas en capital y por tanto con altos porcentajes de gastos financieros netos, a sociedades que en los periodos anteriores hayan tenido altos beneficios operativos y pocos gastos financieros, y viceversa. Ello sobre la base de que existen motivos económicos válidos para la operación conforme al artículo 96.2 del TRLIS.

Con el objeto de hacer menos gravoso el régimen, también se prevé un sistema de *carry back* que permite que el límite de gastos deducibles no efectivamente utilizados en un periodo impositivo pueda acumularse hasta por 5 años. En otras palabras, cuando los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcanzan el límite establecido en el apartado 1 del artículo 20 del TRLIS, la diferencia entre el mismo y los gastos financieros netos del periodo impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 del citado artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

3.4. RELACIÓN ENTRE EL RDL 12/2012 Y EL ARTÍCULO 14.2 DEL TRLIS

Alguna duda se puede plantear en torno a si los intereses derivados de préstamos participativos se encuentran sujetos a las limitaciones y prohibiciones de deducción que hemos descrito, puesto que la literalidad del 14.2. del TRLIS indica que serán deducibles los intereses devengados, tanto fijos como variables, de un préstamo participativo que cumpla los requisitos señalados en el apartado uno del artículo 20 del RDL 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. Se requiere una aclaración legal para quizá excluir los gastos financieros relativos a los préstamos participativos del cálculo de los gastos financieros netos pues el artículo 14.2 contiene un beneficio fiscal que quiere promover el fortalecimiento de los recursos propios garantizándoles la deducibilidad ilimitada y no solamente aclarar que pese a ser considerados fondos propios, su retribución es deducible y no restringida por el artículo 14.1 a).

3.5. APLICACIÓN DE NORMAS GENERALES ANTI-ELUSIÓN Y DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LAS SITUACIONES DE SUBCAPITALIZACIÓN A PARTIR DEL RDL 12/2012

A partir del nuevo artículo 14.1 h) y 20 del TRLIS parece que la subcapitalización como estrategia de planeación fiscal internacional se encuentra bastante restringida. La pregunta es si en aquellas situaciones no cubiertas por dichos preceptos y que ocurra una situación de subcapitalización, las normas generales anti-elusión puedan corregir el traslado de bases imponibles. Lo primero es señalar que es perfectamente posible que se entienda al artículo 20 del TRLIS como norma defraudada. Entendiendo que el artículo 20 del TRLIS no es precisamente una norma anti-elusión, las normas generales anti-elusión no se encuentran excluidas por el criterio de *lex specialis* o por la existencia de alguna verdad legal. De ahí que no parezca fácil argumentar la existencia de un puerto seguro (*safe harbour*)⁹⁹.

Tampoco parece que el artículo 16 del TRLIS deje de exigir que el endeudamiento entre sociedades vinculadas respete el principio de independencia, tanto en el tipo de interés, como

⁹⁹ Concordancia con el Capítulo IV, apartado 1.1.1.1.; Capítulo III, apartado 3.1.; y, Capítulo I, apartado 5.3.1., Capítulo II, apartado 4.2.

en el nivel de endeudamiento, si es que esto último se puede argumentar. Por ello, el límite del 30% de los beneficios operativos de gastos financieros netos deducibles en cada periodo impositivo opera de forma independiente a la exigencia de que dichos gastos financieros previamente sean considerados conformes al principio de independencia de acuerdo con el citado artículo 16¹⁰⁰. Bajo este panorama, la reforma legal del RDL 12/2012 ha aumentado la complejidad en la planeación fiscal de las operaciones financieras, pues es sabido que ni el artículo 16, ni las guías de precios de transferencia de la OCDE, incorporan un método sobre este asunto, salvo algunas ideas que puedan extraerse de algunos aspectos subjetivos incorporados en el Método del Precio Comparable no Controlado (MPC). En cualquier caso, la OCDE es consciente de que hace falta claridad en torno la determinación del *arm's length* en atención a las situaciones de subcapitalización y ha anunciado que los futuros trabajos se centrarán en este problema¹⁰¹.

3.6. ¿ES COMPATIBLE EL RDL 12/2012 CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA?

3.6.1. Armonización negativa

Uno de los propósitos fundamentales del RDL 12/2012 es evitar la subcapitalización en operaciones comunitarias que habían sido desreguladas a partir de una errónea interpretación de la sentencia del caso *Lankhorst-Hohorst* y demás jurisprudencia comunitaria. Por ello, la pregunta obligada es si la nueva regulación se adecúa a la jurisprudencia del TJUE y la Resolución del ECOFIN de 8 de junio de 2010. El nuevo artículo 20 del TRLIS no guarda perfecta armonía con la recomendación, ya que si bien se basa en parámetros de EBITDA/OIBDA expresamente aceptados, no permite probar que la situación a pesar de superar los parámetros objetivos se adecúa al principio de independencia. Ello sin contar con que el *carry forward* puede no darse en la práctica¹⁰². El problema es que no hay consecuencias jurídicas evidentes del incumplimiento de la recomendación.

El artículo 20 del TRLIS se aplica de forma general y sin discriminar entre residentes y no residentes, ni a la entidad prestamista, ni a la prestataria. Por ello, no está en vilo la discriminación y quizá tampoco ninguna libertad comunitaria, de ahí que en principio no observemos que pueda ser contrario a la jurisprudencia del TJUE, puesto que el principio de independencia mencionado por esta está ligado al análisis de proporcionalidad cuando hay efectivamente una restricción a una libertad comunitaria. No habiéndolo, la conclusión de que la norma vigente es contraria al prin-

¹⁰⁰ En la misma línea la Resolución de 16 de julio de 2012; y SANZ GADEA, E.: «Restricción y...», *op. cit.*, pág. 75.

¹⁰¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, París, 2010, págs. 22 y 160.

¹⁰² En la misma línea LUCHENA MOZO, G.: «Thin Capitalization: An Unanswered Question Following Recent Spanish Amendments», *European Taxation*, agosto, 2012.

cipio de independencia no tiene ninguna relevancia comunitaria. Igual conclusión podría tenerse del vigente artículo 14.1 h) siempre que no se aplique en la práctica de forma discriminatoria.

A pesar de lo dicho, el riesgo en este punto es que se entienda que ambos preceptos no cumplen con el requisito de «artificiosidad» exigido por la jurisprudencia del TJUE para todas las normas anti-elusión que sean potencialmente aplicables en el ámbito comunitario, como podrían serlo los preceptos que nos ocupan, más aún si estas son una «restricción» contraria al Derecho de la Unión Europea. Mientras que el artículo 14.1 h) podría encontrar justificación en la prevención del abuso¹⁰³, no ocurriría lo mismo con el artículo 20 que, como hemos dicho, tiene como finalidad evitar el traslado de bases imponibles, la cual posiblemente sea entendida como una justificación no aceptable –la pérdida de recaudación– o como una aceptable –*balanced allocation of taxing rights*–¹⁰⁴.

3.6.2. Armonización positiva

La configuración de la prohibición y limitación a la deducibilidad puede hacer inaplicable la Directiva de Intereses y Cánones (2003/49/CE). Respecto de la primera, su ámbito rige esencialmente la situación del acreedor de los intereses, con lo cual, aparentemente, no existen restricciones a las limitaciones previstas por el RDL¹⁰⁵. Sin embargo, recuérdese que el artículo 1.3 de dicha Directiva liga la deducibilidad con la condición de pagador de un EP. De esta forma, cuando el EP sea pagador de intereses que, gracias a los nuevos artículos 20 y 14.1 h) del TRLIS no sean deducibles, el receptor de las rentas no tendrá derecho a los beneficios de la Directiva. Obviamente esto puede dar lugar a una discriminación, con lo cual lo propio sería entender que pese a que no sean deducibles los gastos debe extenderse la exención de la retención, so pena de vulnerar la jurisprudencia del TJUE, *inter alia*, el caso *Saint Gobain* (C-307/97). Además, puede plantearse la discusión de si el artículo 20 del TRLIS, por ser una restricción temporal, en realidad está haciendo no deducibles los intereses o si por el contrario los está haciendo deducibles pero de forma condicionada en el futuro.

Por otra parte, el Estado de origen puede negarse a aplicar la Directiva de Intereses y Cánones entre otros, en los casos en que los intereses sean tratados como una distribución de beneficios (art. 4.1) o el motivo principal o uno de los principales, sea la evasión, evasión o abuso (5.2). Cuando se aplique el artículo 14.1 del TRLIS, España podrá denegar la aplicación de la exención prevista en la Directiva pues recordemos que el fraude se presume *ab initio* en los supuestos previstos por la norma. Sin embargo, cuando se trate del artículo 20 del TRLIS, como hemos explicado, no tiene por qué haber abuso, fraude o evasión, de manera que de la Directiva sería claramente aplicable.

¹⁰³ SANZ GADEA, E.: «Restricción y...», *op. cit.*, págs. 75.

¹⁰⁴ Vid. por todos: ENGLMAIR, V.: «The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation», en *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 3rd edition, Linde, Viena, 2013, págs. 43-92.

¹⁰⁵ Vid. TJUE, 2011, C-397/09, caso *Scheuten Solar*.

4. LÍMITES DERIVADOS DE LOS CDI

Las normas para evitar la capitalización encubierta previstas en los ordenamientos internos, dependiendo de su configuración, pueden entrar en contradicción con las normas de los CDI generando antinomias, pues van más allá del marco que deja el CDI al Derecho interno. Los enfoques objetivos para atacar la subcapitalización, en especial los de norma general anti-elusión, dependiendo de su configuración pueden ser normas que determinan «qué hechos dan lugar a una obligación tributaria» (com. 22.1 al art. 1 MCOCDE). En tal caso, dichas normas no podrían contradecir al CDI según los comentarios. Tal posición es discutible y no es del caso referirnos a ella en este apartado por exceder del objeto¹⁰⁶.

La OCDE en 1987 reconoció que las normas anti-subcapitalización se relacionan especialmente con los artículos 9 sobre empresas asociadas, 10 sobre dividendos, 11 sobre intereses, 24 sobre la no discriminación y 25 de procedimiento amistoso¹⁰⁷. Las normas de limitación a la deducibilidad de intereses y su relación con los CDI no han sido analizadas en específico por la OCDE, pero en cualquier caso pueden resultar afectadas por las obligaciones convencionales, muy a pesar de que se diga de que estas «no perturban la distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes que es, en rigor, el núcleo duro de los convenios bilaterales, ya que la protección contra la doble imposición ocupa solo un segundo lugar»¹⁰⁸. A continuación exponremos como la norma anterior y la vigente resultan limitadas por los CDI.

4.1. RELACIONES CON EL PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA (*ARM'S LENGTH*)

4.1.1. Artículo 9 del MCOCDE

Lo primero que debe indicarse es que el artículo 9 del MCOCDE no puede ser entendido como una norma anti-abuso general aplicable directamente como lo ha hecho la Sentencia de 21 de mayo de 2009 de la Audiencia Nacional¹⁰⁹. A nuestro juicio, ello no parece razonable ya que este artículo solo autoriza a los Estados a realizar los ajustes de acuerdo con su ley interna pero limitándolos al cumplimiento del principio de independencia convencional. Es decir, el principio de independencia consagrado en el artículo 9 del MCOCDE no es en sí mismo una medida anti-elusión, pues se trata de una norma contenida dentro del capítulo III del Modelo que versa sobre las reglas de distribución. Su objeto primordial es eliminar la doble imposición económica, el

¹⁰⁶ Vid. por todos y con la bibliografía ahí citada: JIMÉNEZ MARTÍN, F. y RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.: «Cláusulas Anti-elusión y Convenios para Evitar la Doble Imposición: cuestiones no resueltas», en *RCyT*, CEF, núm. 339, págs. 59-108.

¹⁰⁷ Informe OCDE 1987 sobre subcapitalización, Sec. III.

¹⁰⁸ SANZ GADEA, E.: «Restricción y...», *op. cit.*, págs. 79.

¹⁰⁹ Reino de España, Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sentencia N.º 2528/2009, de 21 de mayo de 2009. También, Reino de España, Tribunal Supremo, Sentencia de 18 de julio de 2012, Recurso n.º 3779/2009.

objeto secundario es lograr un equilibrio en la distribución del poder tributario, y su posible incardinación dentro de la finalidad anti-elusiva de los CDI no podría vulnerar la «golden rule» o el principio de no agravación, según el cual los CDI solo excepcionalmente pueden imponer obligaciones adicionales a las contenidas en el Derecho interno¹¹⁰. Más aún, el carácter meramente restrictivo del artículo 9 se refuerza en la redacción de la norma que incluye el adverbio «podrán»¹¹¹.

Para la OCDE, el artículo 9 no impide la aplicación de las normas de subcapitalización en tanto que los efectos de estas son similares a los del principio de independencia¹¹². Esta posición presenta cierta controversia en la doctrina pues la literalidad de la norma, se ha dicho, no permite tal re-caracterización dado que el artículo 9 se refiere a las «condiciones aceptadas o impuestas» que se refieren únicamente a los términos del contrato, es decir, el tipo de interés y condiciones de pago, excluyéndose así las consideraciones en torno a si la financiación hubiere sido dada por un tercero independiente¹¹³. Por su parte DE BROE no está de acuerdo con esta última posición, dado que las decisiones de configurar un instrumento financiero como capital o como deuda encuadran también como «condiciones», más aún si se tiene en cuenta que las mismas pueden ser «impuestas» por sujetos que participan en las dos compañías¹¹⁴. Además, para DE BROE el artículo 9.1, según su propio tenor literal, permite ajustar los «beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones». Ello comprendería los ajustes fiscales a las utilidades contables según la norma anti-subcapitalización¹¹⁵. La posición de la OCDE respaldada por DE BROE es acogida mayoritariamente y encaja perfectamente dentro de una interpretación literal y finalística de dicho precepto.

Bajo esa idea el derogado artículo 20 debía ajustarse al artículo 9 de los convenios. Dicho ajuste se permitía *ex ante* pero no se aceptaba unánimemente el *ex post*. En nuestra opinión la única interpretación válida es aquella sistemática, que considere las especiales relaciones entre los CDI

¹¹⁰ Véase con las referencias doctrinales y jurisprudenciales que soportan estos argumentos en WITTENDORFF, J.: «The Transactional Ghost of Article 9 (1) of the OECD Model», en *Bulletin for International Taxation*, Marzo de 2009, págs. 107-129.

¹¹¹ Por todos: VOGEL, K.: *On Double...*, *op. cit.*, pág. 521.

¹¹² Informe OCDE 1987 sobre subcapitalización, núms. 48 y 49. En igual sentido el comentario 3 al artículo 9 del MCOCDE. MAKHMUDOVA, K.: «Conflicts of...», *op. cit.*, págs. 258. El artículo 9.1 del MCOCDE autoriza a los Estados a corregir la base imponible para ajustar las operaciones vinculadas siempre que se hagan de acuerdo con el principio de independencia. El apartado segundo del artículo 9 del MCOCDE reconoce que por cuenta del apartado primero se puede generar doble imposición y, en consecuencia, señala que el Estado B «practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esas utilidades».

¹¹³ MICHIELSE, G.: «Treaty Aspects of Thin Capitalization», en *Bulletin*, vol. 51, núm. 12, IBFD, Ámsterdam, 1997, págs. 565-573, pág. 568.

¹¹⁴ En igual sentido VOGEL, K.: *On Double...*, *op. cit.*, pág. 527.

¹¹⁵ DE BROE, L.: *International Tax Planning and Prevention of abuse*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pág. 505. En igual sentido la Sentencia de la Corte Federal de apelación de Canadá de 18 de mayo de 1999, en el caso A-659-97 entre *Specialty Manufacturing Limited vs. Her Majesty the Queen*, donde se analiza el artículo IV(1) del Tratado entre este Estado y Estados Unidos de 1942 y 1980.

y la legislación interna, suponen que el derogado artículo 20 del TRLIS establece una ficción que, a efectos internos, indica cuál es un grado de endeudamiento que supera el principio de independencia. No obstante, esta ficción se ve restringida por un concepto convencional del principio de independencia, con lo cual, en aplicación de un CDI, la mera superación de la *ratio* no da lugar a la ficción, pues se requiere que se dé otro presupuesto, a saber: que demuestre que la operación está fuera del principio de independencia convencional¹¹⁶. Así lo ha reconocido la Audiencia Nacional dejando ver que dicha prueba corresponde a la Administración¹¹⁷. No quiere decir que se le esté cambiando la naturaleza, ni agregando algo al derogado artículo 20 del TRLIS¹¹⁸, sino que se está haciendo una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico aplicable a la situación.

Entendido que el artículo 9 es una norma de reparto del poder tributario que afecta a las normas anti-abuso y de valoración aplicables a empresas vinculadas, debemos analizar el nuevo artículo 14.1 h) del TRLIS. Esta última norma incorpora una cláusula anti-elusión basada en los motivos económicos válidos y deniega por principio la deducibilidad de los gastos financieros pagados a entidades del grupo para adquirir patrimonio de entidades del grupo. Nótese que no es una norma con una consecuencia calificadora o interpretativa que pueda encajar en el *factual approach* incorporado en los Comentarios al MCOCDE de 2003. Por el contrario, sí es una norma de empresas asociadas que afecta a la base imponible de una de estas al no reconocer (*disregard*) el efecto ordinario de un gasto: la deducibilidad; pero sin re-caracterizar toda la operación. Este no reconocimiento parece cuanto menos contrario al párrafo 1.168 de las Directrices de la OCDE de 2010 que exige por principio la aceptación y solo excepcionalmente el no reconocimiento. Entendemos también que el no reconocimiento no puede estar ligado únicamente a la consecuencia de la deducibilidad sino que también supondría no reconocer el ingreso obtenido por el prestamista por los intereses so pena de generar doble imposición.

Además, recordemos que las Directrices se basan en el análisis de la sustancia sobre la forma o en el de la comparabilidad entre partes independientes, que conceptualmente son diferentes al test de motivos económicos válidos¹¹⁹. Esta opinión es matizada por SANZ GADEA quien sostiene que se trata de instrumentos distintos pero no muy alejados porque «si la operación tiene lógica económica es también concebible su realización entre partes independientes». Quedándonos con la afirmación

¹¹⁶ Esta posición se evidencia también en el trabajo de CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización», *op. cit.*, pág. 680. Igualmente FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, *op. cit.*, pág. 242.

¹¹⁷ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª, Sentencia de 15 de enero de 2004, rec. 626/2002 «En consecuencia en este caso resulta aplicable el artículo 26.4 del Convenio Hispano Holandés y por tanto no resulta aplicable el artículo 16.9 de la Ley 61/78 ya que no consta acreditado que las operaciones realizadas entre una sociedad española y una entidad holandesa, difieran de las que hubieran sido realizadas entre empresas independientes, sin que el solo hecho de que el endeudamiento directo o indirecto exceda del resultado de aplicar el coeficiente 2 a la cifra del capital fiscal permita llegar a esa conclusión, debiéndose destacar que el Convenio de Doble Imposición objeto de aplicación no existe cláusula de salvaguardia de la normativa interna en materia de subcapitalización».

¹¹⁸ PALAO TABOADA, C.: «La subcapitalización», *op. cit.*, pág. 1.018.

¹¹⁹ *Vid.* POGORELOVA, L.: «Transfer Pricing and Anti-abuse Rules», en *Intertax*, vol. 37, Issue 12, 2009, págs. 683-693.

del autor de que son instrumentos distintos, debemos resaltar la imprecisión que supone entender que no sean alejados. La prohibición de deducibilidad puede resultar contraria al artículo 9 del MCO-CDE, pues el citado artículo 14.1 h) permite a las partes probar la existencia de motivos económicos válidos y no la sustancia de la operación o su comparabilidad con terceros independientes, y en la medida en que dichos motivos solo se pueden acreditar *ex ante* y a juicio de la Administración.

En la práctica solo podemos augurar problemas, máxime si lo que se busca es obtener un ajuste correlativo en el otro Estado. Ya de por sí, el mayor número de «cuestiones problemáticas» en torno a un CDI se dan en torno al artículo 9 por la aplicación de las normativas internas de precios de transferencia que están basadas generalmente en las Guías de precios de transferencia de la OCDE. Ahora, este test de los motivos económicos válidos, de carácter casuístico, ambiguo y sin «Directrices» consensuadas entre Administraciones tributarias, difícilmente será aceptado por otro Estado. Lo dicho lleva a concluir que el nuevo artículo 14.1 h) no tendrá una fácil aplicación en materia internacional y aunque la Administración resulte beneficiada en términos recaudatorios, el contribuyente encontrará un alto riesgo de doble imposición.

Al nuevo artículo 20 del TRLIS es posible hacerle las mismas críticas que han recibido las normas germanas, con el agravante de que la norma española es más dura en sus efectos. De un lado, podría argumentarse que se trata de un caso de *treaty dodging*¹²⁰ puesto que viola el contenido sustancial o la finalidad distributiva del poder tributario del CDI aunque no directamente su texto¹²¹ o que, cuanto menos, resulte ser una norma restringida por el CDI al *arm's length* convencional¹²². SANZ GADEA afirma que no se trata de un aspecto restringido por el convenio pero que si se genera «Doble imposición de nuevo cuño» no expresamente regulada, que al menos en teoría podrá ser solucionada a través del llamado procedimiento amistoso legislativo (art. 25.3 MCOCDE) aunque en la práctica la Administración española no lo aceptará¹²³. Con ello, este autor se inclina por aceptar que hay un caso de *treaty dodging* lo cual, dicho sea de paso, contrasta con su idea de que el principal fin de los tratados es distribuir la potestad tributaria. Evidentemente el artículo 20 del TRLIS

¹²⁰ Vid. VOGEL, K.: *On double...*, *op. cit.*, núm. 125 y ss.

¹²¹ HOMBURG, FR 2007, 717 (725) y GOSCH, IStR 2008, pág. 413 (418) citado por LINN, A.: «Germany», en AA.VV., *Cahiers de Droit Fiscal International 2010. Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-avoidance Provisions*, Congreso de Roma, vol. 95a. Rotterdam. 2010. Disponible en www.ibfd.org (IBFD - tax research platform), págs. 333-354, pág. 345.

¹²² Según relata LINN la nueva norma anti-subcapitalización alemana no recalifica los intereses en dividendos, sino que niega la deducción de los intereses pagados en exceso, sin diferenciar entre el financiamiento con vinculados o no. Ello haría mucho más compatible la medida anti-elusión con el CDI, pues se trataría de una norma que solamente versa sobre la determinación de los beneficios gravables y, por tanto, no tendría ninguna relación con el artículo 9 del MCOCDE ni con ningún precepto del CDI pues la determinación de la base impositiva no está cubierta por este. A pesar de ello, si es un interés con una parte relacionada, VOGEL y LEHNER han argumentado que se trata de un ajuste de la renta transfronteriza en una situación con parte relacionada y por tanto sujeta a los límites del artículo 9 del MCOCDE (VOGEL & LEHNER, artículo 9 del OECD MA, para 39. Citado por LINN, A.: «Germany», *op. cit.*, pág. 345).

¹²³ SANZ GADEA, E.: «Restricción y...», *op. cit.*, pág. 79.

rompe el equilibrio «negocial», en especial con aquellos estados que no contienen normas similares, llegando incluso a vulnerar la buena fe exigida por el artículo 23 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Si se acepta que el objeto principal de los CDI es la eliminación o atenuación de la doble imposición y que en el caso en el artículo 9.1 del MCOCDE se busca evitar aquella de tipo económico, sería más viable argumentar que no existe *treaty dodging* y que por el contrario el nuevo artículo 20 del TRLIS resulta restringido al concepto convencional de *arm's length*. La consecuencia práctica de esto es que puedan aceptarse gastos financieros superiores al 30 % del beneficio operativo en todas aquellas situaciones acordes con el *arm's length*. Aunque no se trata de una doble imposición económica generada por los típicos ajustes, esto es, en la valoración de los precios de transferencia o a la transacción¹²⁴, sí que podría tratarse de un nuevo ajuste comprendido en el artículo 9.1 del MCOCDE. La interpretación finalista de la recién citada norma partiría de la base de que es una regla que afecta, entre otras, a empresas asociadas causando doble imposición económica (de nuevo cuño, si se quiere) pues aunque el sistema objetivo dinámico (ingresos depurados vs. gastos financieros) adoptado sea más cercano al principio de independencia, lo cierto es que no es lo mismo. Además, a pesar de que el *carry forward* permita deducir en el futuro, en la práctica este derecho puede verse anulado por las propias condiciones de la empresa que, aunque sean de mercado y tengan sustancia económica, le impidan generar beneficios operativos suficientes para eliminar la doble imposición en los años siguientes.

En esa línea el artículo 9.1 como norma de reparto de la potestad tributaria solo autoriza aquellos ajustes de relaciones comerciales o financieras que afecten a los «beneficios» de empresas vinculadas cuando existan condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las acordadas por empresas independientes. Dicho esto, el artículo 20 del TRLIS afecta a la cuantificación del beneficio de una de las empresas asociadas realizando un ajuste consistente en la no deducibilidad que, como expusimos arriba, no se acompasa con el juicio de comparabilidad exigido por el artículo 9.1 del Modelo. Producto de lo anterior se genera una doble imposición económica prohibida entonces por el Convenio. El informe de subcapitalización de la OCDE de 1987 (núms. 48 y 49) entendió que el artículo 9.1 del MCOCDE **autoriza** a los Estados a corregir la base imponible para ajustar las operaciones vinculadas siempre que se hagan de acuerdo con el principio de independencia. *A contrario sensu*, el artículo no autoriza las correcciones a los beneficios por fuera de ese principio.

El apartado segundo del artículo 9 del MCOCDE reconoce que por cuenta del apartado primero se puede generar doble imposición y, en consecuencia, señala que el Estado B «practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esas utilidades». Lo cierto es que hoy por hoy hay una práctica imposibilidad de acudir al ajuste correlativo previsto en el 9.2 del Modelo. Si bien el gravamen de los intereses –por la no deducibilidad– que ha hecho

¹²⁴ Sobre estos conceptos véase WITTENDORFF, J.: «The Transactional...», *op. cit.*, pág. 114 y ss.

España no se da en términos del principio de independencia, no existe una re-caracterización ni una valoración que suponga un mayor gravamen a la entidad no residente en España.

Con todo lo dicho, es dable concluir que el artículo 20 del TRLIS contraría las dos finalidades principales de los CDI y del artículo 9: eliminar la doble imposición –en este caso económica– y repartir la potestad tributaria. Las consecuencias jurídicas de esta conclusión se dan en un plano interpretativo para justificar una restricción al derecho interno con base en el artículo 9.1 cuyo tenor literal en nada se opone a esta idea.

4.1.2. Artículo 7 del MCOCDE

Desde el año 2006 la OCDE ha entendido que los EP deben tributar de manera semejante a las filiales considerando el enfoque de la entidad separada, lo que supone atribuir ingresos y gastos de acuerdo con el principio de independencia consagrado en el artículo 7.2 del MCOCDE. Ello supuso una modificación a los comentarios al artículo 7 del MCOCDE de 2008 y un nuevo artículo con nuevos comentarios en el Modelo 2010. A los efectos de lo que nos interesa, ambos comentarios incorporan la idea de que las entidades deben ser dotadas de recursos debidamente a través de endeudamiento y un «free capital». Dicho capital debe ser el que resulte de considerar el principio de independencia que evalúa la asignación de riesgos y activos. El informe de 2006, reconociendo lo difícil que puede llegar a ser establecer el monto adecuado de «capital libre», señala varios métodos como el de considerar a la estructura de la empresa a la que pertenece el EP (*capital allocation approach*) o la estructura de capital comparable entre empresas independientes (*thin capitalization approach*). La OCDE también reconoce que pueden presentarse problemas por la diferencia en el criterio de atribución del capital libre que pueden dar lugar a doble imposición internacional, y que «es importante garantizar que vaya a eliminarse **toda doble imposición** que pueda surgir de esta discrepancia» (com. 49 al art. 7 anterior MCOCDE).

En los casos analizados en los que un EP sito en España se ve sujeto al derogado artículo 20 del TRLIS y cuando resulte de aplicación un CDI, debería entenderse que la *ratio* opera como un *safe harbour*, y que en todo caso deberá haber un capital libre asignado al EP en el monto que resulte del principio de independencia. Sin embargo, el vigente artículo 20 no puede ser considerado un *safe harbour* puesto que es una mera regla de imputación temporal de los gastos financieros, y porque no hace una estimación o ficción de *arm's length*. Sin embargo, el artículo 7.2 del MCOCDE solamente autoriza denegar la deducibilidad de intereses que correspondan al capital libre y este último puede ser superior al 30% del beneficio operativo. Por esto, lo lógico es que se deba admitir una excepción cuando se justifique la plena competencia en los gastos financieros atribuidos. La misma conclusión se puede hacer respecto del artículo 14.1 h). Por otra parte, el artículo 18.1 a) del TRLIRNR no permite la deducibilidad de los intereses pagados por el EP a su casa central. Esta norma podría resultar contraria a los nuevos comentarios de la OCDE, pues debería permitir la deducibilidad del monto que resultare en una situación de independencia y solo denegar la que corresponda al capital libre asignado.

4.2. LAS DEFINICIONES DE DIVIDENDOS E INTERESES

Los artículos 10 y 11 del MCOCDE contienen definiciones de las rentas consideradas como dividendos e intereses. Estas definiciones se hacen para caracterizar las rentas y distribuir el poder tributario de los Estados mediante el CDI. Para los vigentes artículos 14.1 y 20 del TRLIS los intereses no deducibles en cabeza del prestatario serán intereses para el prestamista a nivel interno y de los CDI en la medida en que no hay reclasificación. Por el contrario, el derogado artículo 20 conlleva a una reclasificación del exceso de interés en dividendos (*constructive dividends*) y por esa vía a la no deducibilidad, pero sin recalificar el endeudamiento en capital.

El artículo 10.3 del MCOCDE relativo a la definición de dividendos contiene tres partes¹²⁵:

- Las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador.
- U otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios.
- Así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución.

El derogado artículo 20 del TRLIS generaba el problema de determinar si los intereses reclasificados se podían entender como «otras rentas derivadas de otras participaciones sociales», pues como hemos dicho, solo se reclasificaba la renta pero no su fuente generadora, el instrumento de deuda. Aunque sea una renta que recibirá el tratamiento de los dividendos, no deriva de ningún derecho en la compañía, por el contrario se trata de un derecho en contra de la compañía¹²⁶. De ahí que la OCDE haya elaborado un criterio que delimita entre los 10 y 11 y, por tanto, entre los conceptos opuestos «participaciones sociales» y «derechos de crédito», que supone que puedan ser reputados dividendos aquellos intereses sobre créditos donde el prestamista comparte los riesgos empresariales, pues si ello es así, económicamente se trataría de participaciones sociales. Según este argumento, los CDI no impiden las recalificaciones por la norma de subcapitalización interna¹²⁷. Si bien este criterio soluciona un buen número de casos, habrá otros en los cuales a pesar de la recalificación prescrita por la norma de subcapitalización interna, no por esa razón el prestamista comparte los riesgos empresariales de la prestataria¹²⁸. Además, el

¹²⁵ AVERY JONES, J. et al.: «The definition of dividends and interest in the OECD Model: Something Lost in Translation?», *World Tax Journal*, octubre de 2009, págs. 5-45, págs. 5-6. *British Tax Review*, 4, 2009, págs. 406-451.

¹²⁶ Para un detallado análisis histórico del origen y significado de la frase «participaciones sociales» véase: AVERY JONES, J. et al.: «The definition of dividends and interest in the OECD Model: Something Lost in Translation?», *op. cit.*, págs. 19-34.

¹²⁷ Comentario 25 al artículo 10 del MCOCDE 2010.

¹²⁸ Esta interpretación encuentra sustento en el comentario 67 al artículo 23A y 23B del MCOCDE. DE BROE, L.: *International Tax...*, *op. cit.*, págs. 482-486 y 526. En un sentido similar HELMINEM, M.: *The International Tax Law Concept of Dividend*, *op. cit.*, págs. 220-221.

Congreso de la IFA del año 2010 resaltó que en Rusia los tribunales han entendido en los casos *Swedwood-Tiknvin* y *Ferrotek* que los CDI deben interpretarse autónomamente y que, por tanto, el exceso de interés que se recalifique de acuerdo con la norma de subcapitalización interna, ha de ser tratado como interés bajo el CDI aplicable¹²⁹.

El mencionado problema no ocurre en algunos CDI. Entre otros, el MC EUA hace la remisión al derecho interno mucho más amplia eliminando de la tercera que deban ser rentas provenientes de participaciones sociales, sino que pueden provenir de «otros derechos»¹³⁰, o de «participaciones»¹³¹ bien sea que tengan el mismo régimen fiscal al que se somete la renta¹³², que la renta sea asimilada a los rendimientos de las acciones¹³³. Canadá no sigue el comentario 24 al artículo 10 del MCOCDE pues bajo el derecho interno ciertos intereses son tratados como distribuciones y, por tanto, definidos como dividendos. En tales casos, el conflicto de calificación debe solventarse atendiendo a la calificación que proceda según la legislación del Estado de la fuente de los dividendos.

Visto lo anterior y a modo de reflexión final, es dable preguntarse si la tercera parte de la definición de dividendos podría dar lugar a entender que los intereses no deducibles bajo los artículos 14.1 y 20 del TRLIS están sujetos «al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones» en España, en la medida en que no puede deducirse de la base imponible de la entidad prestamista/participada, están exentas en el ámbito intracomunitario y son gravadas con la misma retención en la fuente por pagos a no residentes, y por lo tanto, deban ser calificados como dividendos a nivel convencional

¹²⁹ VAN WEEGHEL, S.: «General Report», en AA. VV., *Cahiers de Droit Fiscal International 2010. Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Congreso de Roma, vol. 95a. Rotterdam. 2010, págs. 17-55. Disponible en www.ibfd.org (IBFD - tax research platform), pág. 33. Así también la Sentencia del caso n.º 2 Afs 42/2008-62, entre Lacrum Velke Mezirici s.r.o. vs. Finančni reditelstvi v Bme de la Suprema Corte Administrativa de República Checa. En esta sentencia se analiza el CDI entre dicho Estado y Alemania de 1980 y se concluye que «los intereses reclasificados como dividendos bajo el derecho interno no entran dentro del ámbito del artículo 10 del tratado y de la definición del término "dividendos" incluida en el tratado». Sentencia en IBFD, Tax Research Platform. De esta forma la jurisprudencia rusa entendió que las reclasificaciones de intereses en dividendos generadas por las normas internas (*constitutive dividends*) no afectan a las definiciones dadas en el tratado, puesto que no están comprendidas expresamente dentro del concepto de dividendos del artículo 10. Sin embargo, el Modelo de Convenio 2010 de dicho país expresamente contiene una referencia a las recalificaciones en dividendos de los excesos de intereses según las normas de subcapitalización, en la definición convencional de dividendos.

¹³⁰ P. ej. España-Chile 2012, España-Bélgica 2003 contiene una remisión amplia y aclara que «incluso las satisfechas en forma de intereses» son dividendos si reciben el tratamiento tributario de estos últimos.

¹³¹ P. ej. Colombia-Canadá 2012.

¹³² España-Alemania 2012; España-Albania 2011; España-Barbados 2011; España-Bélgica 2003; España-Estados Unidos 2013; España-Hong Kong 2012; España-Reino Unido 2013 (en trámite de ratificación); España-Chile; España-Singapur 2012; España-Uruguay 2011. Polonia con Australia, Canadá y Nueva Zelanda. Con redacciones similares o idénticas a: «... otros rendimientos sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que realiza la distribución sea residente».

¹³³ España-Australia 1992 «otros rendimientos que la legislación fiscal del Estado contratante del que sea residente la sociedad que los distribuye asimile a los rendimientos de las acciones». España-Finlandia 1968; España-Marruecos 1985; España-Suecia 1977; más ejemplos en VOGEL, K.: *On Double...*, op. cit., párr. 203, artículo 10.

con la consecuente posibilidad de evitar la doble imposición económica en el otro Estado contratante cuando el CDI o la legislación interna, prevea un crédito subyacente para los dividendos¹³⁴.

4.3. LA PROHIBICIÓN DE DISCRIMINACIÓN

Los nuevos artículos 14.1 y 20 del TRLIS se aplican de forma general a operaciones internas e internacionales, con lo cual, no se enfrentan a las cuestiones de discriminación que plantea el derogado artículo 20 del TRLIS. Esta última norma fue acusada sin fundamento de vulnerar el artículo 24.4 y 24.5 del MCOCDE¹³⁵. Consideramos, al igual que la Corte Suprema Rusa¹³⁶ y los Comentarios al MCOCDE¹³⁷, que el propio artículo 24.4 del MCOCDE empieza indicando «A menos que» y salva la aplicación de los artículos 9 y 11.6 del MCOCDE para todo el contenido del artículo y con ello la norma de subcapitalización interna que, como hemos visto, está autorizada por el artículo 9 del MCOCDE. Al igual que lo menciona el comentario 79 al artículo 24 del MCOCDE, el apartado 5 no prohíbe las normas de subcapitalización *per se*. Solo podrán ser discriminatorios, de acuerdo con el inciso 5, aquellos tratos diferenciados basados en el control del capital de la empresa por un residente del otro Estado contratante. Pero además, para concluir el juicio de discriminación se requeriría que los ajustes realizados no resulten conformes a los artículos 9 y 11.6 del MCOCDE, pues los mismos están dentro del contexto del artículo 24 y, por tanto, deben tenerse en cuenta para la interpretación sistemática del CDI de acuerdo con el artículo 3.2 del MCOCDE y el 31 de la CVDT.

Sin embargo, esta posición no ha sido aceptada por la jurisprudencia francesa que en «el caso *Andritz* sugiere que el artículo 24 (5) del MCOCDE puede impedir la aplicación de las normas de subcapitalización que restrinjan la deducibilidad de los pagos a las compañías relacionadas no residentes, incluso cuando esos pagos estuvieran conformes con el principio de plena competencia»¹³⁸. Un criterio estricto como el referido supondría que toda norma de subcapitalización que se aplique solo a no residentes resulta contraria al artículo 24.5 del MCOCDE, sin que sea necesario analizar nada más¹³⁹.

¹³⁴ Los métodos de exención por participación significativa no parecen evitar este tipo de doble imposición.

¹³⁵ Por todos: MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «No discriminación» en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2010, págs. 591-619.

¹³⁶ Supreme Arbitration Court of Russia, 15th of November 2011, Disponible en <http://intertaxlaw.org/Alert.pdf> [consultada el 24 de enero de 2012].

¹³⁷ Comentario 74 al artículo 24 del MCOCDE.

¹³⁸ VAN WEEGHEL, S.: «General Report», en AA. VV.: *Cahiers de Droit Fiscal International 2010. Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Congreso de Roma, vol. 95a. Rotterdam. 2010, págs. 17-55. Disponible en www.ibfd.org (IBFD - tax research platform), pág. 33. Ello trajo como consecuencia que en el 2005 se modificara la legislación francesa para extenderlo tanto a residentes como no a residentes y salvar así los juicios provenientes de los CDI y del Derecho de la Unión Europea.

¹³⁹ Por todos: CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LUOSA, M.: «La subcapitalización...», *op. cit.*, pág. 1.008. En esta posición se encuadran CORDÓN y GUTIÉRREZ quienes, al criticar las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del

En nuestra opinión, los CDI no se aplican cuando son utilizados como instrumento para la elusión fiscal. Los comentarios al artículo 1 del MCOCDE así lo han puesto de presente desde el modelo de 1977¹⁴⁰. A partir de 2003 se establece con claridad que uno de los objetivos de los CDI es evitar la evasión y elusión fiscal internacional¹⁴¹. De esta forma, la no discriminación es un concepto que, de un lado, no podrá servir para envolver situaciones meramente abusivas y, de otro, solo podrá configurarse cuando además de un trato diferencial, se encuentre que el mismo es arbitrario e injustificado. Con ello, estaría justificado y no sería arbitrario un tratamiento diferencial a los no residentes respecto de los residentes cuando se busque evitar las operaciones de subcapitalización que sean artificiales. Frente a la crítica que podría hacerse a esta posición de que los comentarios de la OCDE no ofrecen una definición de elusión fiscal¹⁴², debemos responder que aunque exista un amplio margen de interpretación de este concepto, al menos sí existe claridad en que las operaciones por fuera del principio de independencia son elusivas y abusivas, tanto así, que el propio artículo 9 del MCOCDE lo reconoce.

4.4. CLÁUSULAS QUE PROHÍBEN LAS RESTRICCIONES A LA DEDUCIBILIDAD

Algunos CDI incluyen en los protocolos normas que hacen inaplicables las normas de subcapitalización internas o incluso podría argumentarse que también a las de limitación a la deducibilidad de intereses. En ciertos casos se permite la deducibilidad ilimitada de los intereses pagados por una compañía residente de un Estado contratante a otra compañía residente en el otro Estado contratante, siempre que el monto no exceda del pactado en condiciones de mercado entre partes independientes o que no se encuentren exentos en el otro Estado. Otras inaplican las normas de subcapitalización o las condicionan a ciertos requisitos como el Convenio entre España y Reino Unido. Especial mención requiere el Convenio entre España y Croacia cuyo Protocolo indica: «Las disposiciones del derecho interno de cualquiera de los Estados contratantes en virtud de las cuales los intereses pagados por una sociedad a otra serían considerados dividendos o distribución de beneficios, no computables en el cálculo de los beneficios sujetos a imposición de la sociedad que los paga, no serán aplicables cuando dichos intereses se paguen a una sociedad residente del otro Estado contratante que sea su beneficiaria efectiva».

Principado de Asturias de 5 de abril, 13 y 14 de septiembre de 2006, sostuvieron que: «aunque sean de aplicación los preceptos del artículo 9 y 11 del CDI por el que cabe reclasificar los intereses excesivos en dividendos e incluso, como señala el Protocolo del CDI hispano-méjicano, sean de aplicación las disposiciones internas sobre subcapitalización, no puede existir ningún impuesto u obligación que no se exija o sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar otras empresas similares en España».

¹⁴⁰ Comentario 9 del artículo 1 del MCOCDE 1977.

¹⁴¹ Comentario 7 del artículo 1 del MCOCDE 2010.

¹⁴² ARNOLD, B. J. y VAN WEEGHEL, S.: «The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures in Tax Treaties and domestic Law» en MAISTO, G.: *Tax Treaties and Domestic Law*. EC and International Tax Law Series – vol. 2, IBFD, Ámsterdam, 2006, págs. 81-120, págs. 81 y ss.

Algunos autores entienden que estas normas solo confirman lo que se infiere de los artículos 24.4 y 24.5 del MCOCDE¹⁴³, pero de acuerdo a la posición que hemos sostenido, solo podríamos entender que las cláusulas de deducibilidad ilimitada son una excepción al artículo 9 que autoriza las normas de subcapitalización. Tales cláusulas tienen un contenido de *lex speciales* y, por tanto, aplicarían de preferencia a las demás normas del CDI, tal y como lo han sostenido las cortes rusas y un autor español¹⁴⁴. Ello supondría, pues, la inaplicación de las normas internas de subcapitalización, al menos respecto del efecto de denegación de la deducibilidad. En atención a su redacción podrían incluso inaplicar los artículos 20 y 14.1 f) del TRLIS, más aún si se entiende, como expusimos atrás, que la no deducibilidad puede hacer que los intereses se califiquen como dividendos en los CDI y se enfatiza en que precisamente estos artículos hacen que los «intereses... no (sean) computables en el cálculo de los beneficios».

4.5. INEXISTENCIA DE ANTINOMIAS: LA CLÁUSULA ANTI-SUBCAPITALIZACIÓN INTERNA COMO MEDIDA ANTI-ELUSIÓN PREVISTA EN LOS CDI

Algunos CDI salvaguardan la aplicación de normas de subcapitalización interna. Una primera forma es indicando genéricamente que las normas del Tratado no pueden ser interpretadas de manera que afecten la aplicación de las medidas anti-subcapitalización internas. Esta cláusula se encuentra, por ejemplo, en la práctica habitual brasilera¹⁴⁵ y en el CDI de España con México. Otros CDI como el de España y Francia, sin embargo, se restringen a que sea conforme con el artículo 9 sobre empresas asociadas. Una segunda alternativa de cláusula es aquella que solo salva la normativa anti-subcapitalización de las restricciones de la no discriminación, como es el caso de los CDI de España con Islandia, Costa Rica, Israel, la República Helénica y Sudáfrica. En estos casos el derogado artículo 20 del TRLIS esquivaría más fácilmente los problemas interpretativos sobre su aplicación en contextos convencionales planteados anteriormente. Los nuevos artículos 14.1 h) y 20 del TRLIS no generarán las posibles antinomias descritas atrás, en aquellos CDI que se refieran a normas de «endeudamiento excesivo» como el de España y Costa Rica. En los demás casos la cuestión estará en definir si la limitación a la deducibilidad de intereses es una norma de subcapitalización.

La cuestión de la aplicación dinámica o estática se reduce a las cláusulas consideradas normales y acordes con la buena fe. Así se ha entendido en el caso *Ramadá Ontario Ltd. vs. Her*

¹⁴³ VARIYCHUK, E.: «The Application...», *op. cit.*, pág. 220.

¹⁴⁴ Sentencia de 9 de abril de 2007 de la Corte Federal comercial de la región noroeste, en el caso A56-19578/2006 entre Swedwood Tikhvin LLC vs. Inter.regional tax inspectorate N.º 6 of Leningrad region, aplicando el CDI entre Rusia y Holanda. Citado por VARIYCHUK, E.: «The Application of...», *op. cit.*, pág. 220. Así también el caso *Ferrotek* (Decision of the Federal Moscow District Arbitration Court, N.º KA-A40/6616-05, 25 February 2005. Citado por BRUK, B.: «Russian Thin Capitalization...», *op. cit.*, pág. 507. CENCERRADO MILLÁN: «La subcapitalización», *op. cit.*, págs. 677 y 678. Resolution of the 9th Arbitration Appeal Court 23. 12. 2009, N.º 09AP-25019/2009-AK.

¹⁴⁵ FERRAZ, L. F. y ALMEIDA, A.: «Brazil Thin Cap Rules and Nondiscrimination Under Its Income Tax Treaties», en *Tax Notes International*, may 10, 2010. págs. 483-485.

Majesty the Queen, donde la Corte de Impuestos de Canadá estableció que la salvaguarda de una norma de subcapitalización interna por parte del CDI entre dicho país y Estados Unidos permitía una aplicación dinámica siempre que no se cambiara la **naturaleza general** de la norma vigente al momento de suscripción del CDI¹⁴⁶. Al mismo tiempo, el tenor legal de la salvaguarda juega un papel fundamental para clarificar la intención de los Estados.

La mayoría de salvaguardas internas se inclinan por la interpretación dinámica pues suelen no restringirse a artículos concretos y agregan la frase «u otras disposiciones similares que modifiquen o sustituyan las de estos artículos». No obstante, el criterio de la buena fe debe limitar esta intensión a que se trate de normas similares que las hayan «sustituido», como es el caso del artículo 20 del TRLIS. No creemos que la nueva norma tenga una naturaleza similar a la anterior y como ya mencionamos, pueden desequilibrar el reparto del poder tributario en el CDI. Por ello los CDI con salvaguardas de normas de subcapitalización, de todas formas restringen a los nuevos artículos 20 y 14 del TRLIS. De cualquier modo, el único CDI español que realmente eliminaría los problemas en relación con el artículo 9 es el de México.

5. CONCLUSIONES

1. Los contribuyentes que operan transnacionalmente se enfrentan a una compleja superposición de normas que atacan la capitalización encubierta con enfoques muy diversos. (apdo. 1). La adopción de las limitaciones a la deducibilidad de intereses en el RDL 12/2012 se explica en los problemas del derogado artículo 20 del TRLIS (apdo. 2), que no terminan de resolverse del todo en la nueva normatividad (apdos. 3 y 4). De hecho, el RDL genera doble imposición, económica en el caso de las filiales/matrices, y jurídica en el caso de los EP, que salvo para estos últimos no encuentra una solución legal en la lógica que hasta la fecha ha imperado en el escenario de la OCDE. Los Comentarios al MCOCDE indican que el principio de independencia del artículo 7 es el mismo del que se habla en el artículo 9 y en las Directrices de precios de transferencia de la OCDE. Por ello, sería paradójico decir que el artículo 9 no puede solucionar la doble imposición económica de las empresas asociadas que fuere contraria a reglas del *arm's length*, pero que a juicio del artículo 7 y las Directrices si fuere contrario (apdo. 4).
2. El nuevo artículo 14.1 h) del TRLIS debe ser leído de acuerdo con el concepto comunitario de abuso. Es una norma anti-elusión con el extraño efecto de la simple denegación de la deducción, lo cual contrasta con normas de este tipo que exigen una recalificación de la operación. Esta particularidad genera la potencial doble imposición económica en términos contrarios al principio de independencia (*arm's*

¹⁴⁶ Tax Court of Canada, Caso Ramadà Ontario Ltd. V. Her Majesty the Queen, Sentencia de 3 de diciembre de 1993, en IBFD, Tax Research Platform.

length). Ello sin contar con que contradice las recomendaciones contenidas en la Resolución del ECOFIN de 8 de junio de 2010 (apdos. 3 y 4).

3. El nuevo artículo 20 del TRLIS es una norma de imputación temporal de gastos financieros que no puede ser asemejada a un simple aumento del tipo impositivo, pues sus efectos jurídicos internacionales son completamente distintos. Podría decirse que el precepto es un fraude de ley a los CDI *–treaty override–*, al principio de capacidad contributiva y a la jurisprudencia del TJUE que ha reconocido al principio de independencia. Por suerte, existen alternativas interpretativas y aplicativas que pueden paliar los efectos negativos de la norma, como las restricciones a que se somete en contextos convencionales (apdos. 3 y 4).
4. En efecto, el principio de *arm's length* ha mutado en su finalidad para justificar ya no solo ajustes valorativos, sino también de calificación y no reconocimiento de transacciones en las Directrices de 2010. Las legislaciones internas también han cambiado su enfoque sobre las operaciones de empresas asociadas. En ambos casos estos cambios han favorecido a la administración, bajo la bandera de evitar la elusión y el fraude fiscal, sobre el cual hay un mínimo consenso internacional en torno a su calidad de principio o finalidad del CDI. No obstante ello, el artículo 9 ha debido interpretarse con los tiempos para responder a esos nuevos retos. En este artículo hemos defendido que el artículo 9 debe también responder a aquellos retos que, por el momento, no están en la agenda de la OCDE: eliminar la doble imposición económica entre empresas asociadas. Este es, claramente y sin lugar a dudas, el objeto y finalidad de dicho precepto según su historia y literalidad, y es el momento de materializarlo a través de la interpretación del sentido de las palabras del artículo 9 del MCOCDE para restringir así las limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros, en los términos expuestos en este trabajo.

Bibliografía

ARNOLD, B. J. y VAN WEEGHEL, S. [2006]: «The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures in Tax Treaties and domestic Law», en MAISTO, G.: *Tax Treaties and Domestic Law*. EC and International Tax Law Series, vol. 2, IBFD, Ámsterdam, págs. 81-120.

AVERY JONES, J. et al. [2009]: «The definition of dividends and interest in the OECD Model: Something Lost in Translation?», *World Tax Journal*, octubre de 2009, págs. 5-45, págs. 5-6. - *British Tax Review*, 4, págs. 406-451.

CALDERÓN CARRERO, J. M. [1995]: «Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los convenios de doble imposición y con el ordenamiento comunitario», en *Crónica Tributaria*, núm. 76, págs. 13-60.

– [2012]: «¿Hacia motivos económicos válidos de "alto voltaje"?», en RCyT. CEF, núm. 347, págs. 5-40.

CENCERRADO MILLÁN, E. [2010]: «La subcapitalización», en *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF, Madrid, págs. 637-691.

- ENGLMAIR, V. [2013]: «The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation», en *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 3rd edition, Linde, Viena, págs. 43-92.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1997]: «Transparencia fiscal internacional, subcapitalización y convenios de doble imposición», *Quincena Fiscal*, núm. 16, págs. 5-8.
- [2009] «La subcapitalización, las ETVE y la planificación fiscal de riesgo», en *Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre, págs. 7-13.
- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. [2010]: *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid.
- FERRAZ, L. F. y ALMEIDA, A. [2010]: «Brazil Thin Cap Rules and Nondiscrimination Under Its Income Tax Treaties», *Tax Notes International*, may 10, págs. 483-485.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. [2001]: *Precios de Transferencia y otras Operaciones Vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 220-221.
- HELMINEM, M. [2010]: *The International Tax Law Concept of Dividend*, Wolters Kluwer International BV, Alphen aan den Rijn (The Netherlands).
- HINNY, P. [2008]: «General Report», en IFA, *Cahiers de Droit Fiscal, New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations*, vol. 93b, Rotterdam, págs. 15-50. Disponible en www.ibfd.org (IBFD - tax research platform), págs. 37-40.
- JIMÉNEZ MARTÍN, F. y RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L. [2011]: «Cláusulas Anti-elusión y Convenios para Evitar la Doble Imposición: cuestiones no resueltas», en *RCyT*, CEF, núm. 339, págs. 59-108.
- KNÖLLER, C.-P. [2011]: «The Efficacy of Thin Capitalization Rules and Their Barriers: An Analysis from the UK and German Perspective», *Intertax*, vol. 39, Issue 6/7, Kluwer Law International BV, The Netherlands, págs. 317-336.
- LINN, A. [2010]: «Germany», en AA.VV., *Cahiers de Droit Fiscal International 2010. Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-avoidance Provisions*, Congreso de Roma, vol. 95a. Rotterdam. Disponible en www.ibfd.org (IBFD - tax research platform), págs. 333-354, pag. 345.
- LUCAS DURÁN, M. [2005]: «STJCE 12-12-2002, Lankhorst-Hohorst versus Finanzamt Steinfurt, As. C-324/00. Libertad de establecimiento; normas tributarias sobre subcapitalización; distribución encubierta de beneficios; coherencia del régimen fiscal; evasión fiscal», en *Crónica Tributaria*, n.º 117, Madrid, págs. 3-9.
- LUCHENA MOZO, G. [2012]: «Thin Capitalization: An Unanswered Question Following Recent Spanish Amendments», *European Taxation*, agosto, disponible en www.ibfd.org (IBFD - tax research platform).
- MAKHMUDOVA, K. [2007]: «Conflicts of Qualification and Thin Capitalization Rules», en BURGSTALLER, E. y HASLINGER, K. (eds.), *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Linde, Viena, págs. 251-267, pag. 253.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [1996]: *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Mc.Graw-Hill, Madrid.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2010]: «No discriminación», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, págs. 591-619.
- MICHELSE, G. [1997]: «Treaty Aspects of Thin Capitalization», en *Bulletin*, vol. 51, núm. 12, IBFD, Ámsterdam, págs. 565-573.
- MIRRLIES, J. A.; STUART, A. e INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (Great Britain) [2011]: *Tax by design: the Mirrlees review*, Oxford; New York, Oxford University Press).

PALAO TABOADA, C. [2002]: «Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», en *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Luis Díez-Picazo*, vol. 4, Thomson-Civitas, págs. 6.597-6.648.

- [2010]: «La Subcapitalización», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad Internacional*, Cuarta edición, CEF, Madrid, págs. 999-1.036.

PLITZ, D. J. [1996]: «General Report», en AA.VV., *Cahiers de Droit Fiscal International: International 1996, Aspects of Thin Capitalization*, Congreso de Suiza, vol. 81b, págs. 83-139, disponible en www.ibfd.org (IBFD - tax research platform).

POGORELOVA, L. [2009]: «Transfer Pricing and Anti-abuse Rules», en *Intertax*, vol. 37, Issue 12, págs. 683-693.

RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M. [2011]: «La Carga de la Prueba en el Derecho Tributario: Su Aplicación en las Normas Tributarias Anti-abuso y en la Doctrina del TJUE», *RCyT. CEF*, n.º 344, Madrid, págs. 5-50.

RUIZ ALMENDRAL, V. [2010]: «¿Tiene futuro el test de los motivos económicos válidos en las normas anti-abuso? (Sobre la planificación fiscal y las norma anti-abuso en el derecho de la Unión Europea)», en *RCyT. CEF*, núms. 329-330, págs. 5-60.

SANZ GADEA, E. [2001]: «Novedades introducidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades por las Leyes 13/2000 y 14/2000» en *RCyT. CEF*, n.º 215.

- [2009]: *Medidas Antielusión Fiscal*, Documento IEF 08/09, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2009_08.pdf págs. 27-31.
- [2010]: «La ubicación de la carga financiera en los grupos multinacionales», en *Crónica Tributaria*, núm. 136, Madrid, págs. 169-182.
- [2012]: «Restricción y limitación a la deducción de intereses en el Impuesto sobre Sociedades», en *RCyT*, núm. 355, págs. 47-104.

SCHÖN, W. y otros [2009]: *Debt and Equity: What's the difference? A Comparative View*, Max Planck Institute for Intellectual Property. Competition & Tax Law Research Paper Series n.º 09-09, pág. 2.

VAN DONGEN, T. J. C. [2012]: «Thin Capitalization Legislation and the EU Corporate Tax Directives», en *European Taxation*, vol. 52, n.º 1, págs. 20-28.

VAN WEEGHEL, S. [2010]: «General Report», en AA. VV., *Cahiers de Droit Fiscal International 2010. Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Congreso de Roma, vol. 95a. Rotterdam, págs. 17-55. Disponible en www.ibfd.org (IBFD - tax research platform).

VARIYCHUK, E. [2011]: The Application of Thin Capitalisation Rules in Russia: New Tendencies, en *Steuer Und Wirtschaft International Tax and Business Review*, (n.º 5), Linde, Viena.

VOGEL, K. [1997]: *On Double Taxations Conventions*, Third edition, Kluwer Law International.

WITTENDORFF, J. [2009]: «The Transactional Ghost of Article 9 (1) of the OECD Model», en *Bulletin for International Taxation*, marzo, págs. 107-129.

EL TJUE IMPONE UNA SANCIÓN DE 30 MILLONES A ESPAÑA POR EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE RECUPERAR LOS INCENTIVOS FISCALES VASCOS

Análisis de la STJUE de 13 de mayo de 2014, asunto C-184/11

Saturnina Moreno González

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Castilla-La Mancha*

1. SUPUESTO DE HECHO

Como es por todos conocido, en 2001, la Comisión adoptó seis decisiones por las que declaraba que determinadas medidas fiscales aprobadas por los Territorios Históricos del País Vasco en sus respectivas normas del impuesto sobre sociedades (un crédito fiscal a las empresas del 45 % de las inversiones y una reducción decreciente de la base imponible durante cuatro ejercicios fiscales en favor de empresas de reciente creación, sujetos ambos al cumplimiento de determinados requisitos) constituían regímenes de ayudas estatales ilegales e incompatibles con el mercado común e instaba a España a recuperarlas, junto a los intereses correspondientes, de sus beneficiarios. Mediante Sentencia de 14 de diciembre de 2006 [C-485/03 a C-490/03 (NFJ054242)], el Tribunal de Justicia declaró que España había incumplido tales decisiones, al no haber adoptado dentro del plazo fijado todas las medidas necesarias para recuperar las ayudas puestas a disposición de los beneficiarios. En posteriores intercambios llevados a cabo entre diciembre de 2006 y noviembre de 2010 afloraron diferencias de opinión sobre las cantidades que debían recuperarse. Durante ese periodo, España recobró parte de las ayudas, pero la Comisión consideró que no se aportaba suficiente información por parte de las autoridades nacionales para garantizar la recuperación íntegra, por lo que envió un escrito de requerimiento el 11 de julio de 2007, seguido de un dictamen motivado el 26 de junio de 2008, exigiendo la completa ejecución de la sentencia de 2006 en el plazo de dos meses. El 9 de septiembre de 2009, el Tribunal General desestimó los recursos de anulación interpuestos por las autoridades de las provincias vascas contra las seis decisiones de la Comisión. Los recursos de casación interpuestos por las mismas autoridades fueron desestimados el 28 de julio de 2011. Finalmente, el 18 de abril de 2011, la Comisión solicitó al Tribunal de Justicia que declarase que España no había ejecutado la citada sentencia de 2006 a su debido

tiempo y que se impusiese el pago de una multa a tanto alzado de 64.543.000 euros por el periodo que duró el incumplimiento. Iniciado el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, el 30 de octubre de 2013, la Comisión informó que ya se habían recuperado totalmente las ayudas, junto con los intereses, efectuándose el último pago el 15 de octubre de 2013. No obstante, mantenía su pretensión de que se condenase a España al pago de una suma a tanto alzado.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 13 de mayo de 2014, C-184/11 (NFJ054223), tiene por objeto un recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión con arreglo al artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). La estructura de la sentencia es muy sencilla, ya que, tras analizar en primer lugar la excepción de inadmisibilidad planteada por España, se centra en examinar si efectivamente se ha incumplido la sentencia declarativa de 2006 para, a continuación, pronunciarse sobre la naturaleza y *quantum* de la suma a tanto alzado.

La excepción de inadmisibilidad se basa en la falta de desglose detallado del importe de las ayudas no recuperadas por parte de la Comisión. El Tribunal de Justicia la desestima, recordando que, conforme a una asentada jurisprudencia, «cuando se trata de la ejecución de decisiones relacionadas con regímenes de ayudas, incumbe a las autoridades del Estado miembro de que se trate, en la fase de recuperación de las ayudas, comprobar la situación individual de cada empresa afectada (...), puesto que tales autoridades son las mejor situadas para determinar los importes exactos que han de restituirse (...). De ello se deduce que, en el curso de un procedimiento de recuperación de ayudas ilegales, la Comisión puede limitarse a insistir en el cumplimiento de la obligación de restituir el importe de las ayudas de que se trate y dejar a cargo de las autoridades nacionales competentes la tarea de calcular el importe exacto de las cantidades que deban devolverse» (apdo. 22).

Entrando en el fondo del asunto, el Tribunal de Justicia aborda inicialmente en qué momento debe considerarse que España incumplió las obligaciones que le incumbían en virtud de las decisiones controvertidas y la sentencia declarativa de 2006. A este respecto, el Tribunal recuerda que, desde la entrada en vigor el 1 de diciembre de 2009 del Tratado de Lisboa, se ha simplificado el desarrollo del procedimiento administrativo previo a los recursos de ejecución forzosa de sentencias declarativas de incumplimiento, eliminando el dictamen motivado, por lo que el procedimiento precontencioso pasa a tener una única fase, a saber, la del requerimiento al Estado miembro interesado. En el presente caso el procedimiento por incumplimiento se inició en virtud del artículo 288.2 del TCE y el dictamen motivado exigido por dicha disposición se emitió antes de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, por lo que la fecha de referencia para apreciar la existencia de un incumplimiento es la del vencimiento del plazo señalado en dicho dictamen motivado (a partir del 1 de diciembre de 2009, la fecha de referencia es la del vencimiento del plazo fijado en el escrito de requerimiento emitido en virtud del art. 260.1 TFUE). Dado que el dictamen motivado se emitió el 26 de junio de 2008 y concedía un plazo de dos meses para recuperar las

ayudas, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 260.1 del TFUE, al no haber recuperado, a 27 de agosto de 2008, una parte sustancial de las ayudas que debían recuperarse para dar cumplimiento a la sentencia de 2006.

También en relación con el incumplimiento de la obligación de recuperación, España sostiene que el Tribunal de Justicia debe precisar, respecto de cada una de las decisiones controvertidas, las cantidades que no han sido recuperadas todavía, en la medida en que, conforme a su Derecho interno, el Estado debe repercutir sobre las entidades territoriales infraestatales responsables de la infracción del Derecho de la Unión las sanciones impuestas por el Tribunal de Justicia. El Tribunal rechaza igualmente esta alegación, subrayando que el reparto de competencias entre el poder central y el poder regional en el ámbito interno no afecta a la aplicación del artículo 260 del TFUE, en la medida en que el Estado miembro como tal es el único responsable, frente a la UE, del cumplimiento de las obligaciones que resultan del Derecho de la Unión (apdo. 44). Incumbe, por tanto, a España verificar la situación individual de cada una de las empresas afectadas y calcular el importe exacto de las ayudas que habrían debido recuperarse, siguiendo las directrices contenidas en las decisiones de la Comisión (apdo. 45).

Sin embargo, la cuestión de mayor interés de este pronunciamiento y donde las posiciones de la Comisión y del TJUE se encuentran más alejadas es la relativa al *quantum* de la suma a tanto alzado.

La Comisión, a partir de sus comunicaciones de 2005 y 2010, propone que la cuantía de la suma a tanto alzado se calcule teniendo en cuenta la duración y gravedad de la infracción, y sitúa la cantidad a exigir en 64.543.500 euros, que se obtiene multiplicando la cantidad diaria de 25.817,40 euros –resultante de la operación de multiplicar un tanto alzado de base de 210 euros al día por un coeficiente de gravedad de 9, en una escala de 1 a 20, y por un factor «n» de 13,66– por el número de días de persistencia de la infracción (2.500).

Tales comunicaciones se integran dentro del denominado *soft law*, por lo que no es extraño que el Tribunal de Justicia advierta que las propuestas de la Comisión no le vinculan y solo constituyen una referencia útil. Es más, el Tribunal de Justicia recuerda que el artículo 260 del TFUE le confiere una amplia facultad de apreciación para decidir si procede o no imponer una sanción de este tipo y, en caso de respuesta afirmativa, la cuantía de esta. En cualquier caso, el Tribunal de Justicia insiste en la naturaleza y finalidad de la suma a tanto alzado (medida disuasoria que trata de prevenir que en el futuro no se repitan infracciones análogas del Derecho de la UE) y puntualiza que para determinar la procedencia y cuantía de la misma deben tenerse en cuenta los siguientes factores:

- La duración del incumplimiento, prolongado durante más de cinco años con posterioridad al pronunciamiento de la sentencia de 2006, sin que el retraso pueda justificarse en la existencia de dificultades imprevistas o imprevisibles, dado que las autoridades españolas no se pusieron en contacto con la Comisión antes de recibir el escrito de requerimiento y solo comenzaron a hacerlo dos años después de la sentencia mencionada.

- La gravedad de la infracción, habida cuenta del carácter fundamental de las disposiciones del Tratado en materia de ayudas de Estado y del perjuicio particularmente grave ocasionado sobre la competencia con estas ayudas ilegales, debido a lo elevado de su cuantía, al gran número de beneficiarios de las mismas y a su carácter multisectorial. Además, más de la mitad de la cuantía de las ayudas no se había recuperado en la fecha de interposición del presente recurso.
- La repetición de comportamientos ilícitos en este sector específico por parte del Reino de España, que ya ha sido objeto en varias ocasiones de declaración de incumplimiento, lo que puede constituir un indicador de que, para prevenir efectivamente la repetición en el futuro de infracciones análogas del Derecho de la Unión, sea preciso adoptar una medida disuasoria, como la condena al pago de una multa a tanto alzado.

Justificada la procedencia de la suma a tanto alzado en los términos analizados y reconocida la capacidad de pago del Reino de España, el Tribunal de Justicia rechaza la alegación de las autoridades españolas según la cual la cuantía de la suma a tanto alzado debería reducirse puesto que la infracción solo afecta a una región autónoma y no a la totalidad del territorio, pues esa circunstancia no resta gravedad al incumplimiento. Finalmente, el Tribunal fija la cuantía, sin mayores motivaciones y apartándose del parecer de la Abogada General (que propone 50 millones), en 30 millones de euros.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La Sentencia de 13 de mayo de 2014 ha puesto punto y final a la prolongada polémica sobre la consideración como ayudas de Estado de determinados incentivos fiscales vascos en el impuesto sobre sociedades, imponiendo una multa a tanto alzado de 30 millones de euros por el retraso en la recuperación de las ayudas ejecutadas ilegalmente y consideradas incompatibles con el mercado interior. En este largo contencioso se concentran muchas de las cuestiones más controvertidas relacionadas con el régimen comunitario de control de ayudas estatales y su aplicación en el ámbito tributario, desde el propio concepto de ayuda estatal (señaladamente la existencia de selectividad), pasando por la enorme complejidad que puede llegar a comportar el reintegro de las ayudas (debido, por ejemplo, a dificultades relacionadas con la identificación de los beneficiarios o a la inexistencia de un procedimiento específico de recuperación de ayudas en la esfera fiscal), hasta la discusión sobre la posible vulneración de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima de los beneficiarios de ayudas fiscales ejecutadas ilegalmente, por poner algunos ejemplos.

Sin embargo, el aspecto sobre el que queremos llamar la atención en este breve comentario es el relativo al tratamiento normativo interno del régimen de responsabilidad de los poderes públicos por incumplimiento del Derecho de la UE. En este sentido, la sentencia objeto de análisis

constituye un nuevo ejemplo de la falta de diligencia de las autoridades españolas, tanto centrales como autonómicas, a la hora de cumplir el Derecho de la UE, sumándose a otros pronunciamientos recientes en los que también se ha condenado a España a pagar a la UE una suma a tanto alzado y una multa coercitiva por el incumplimiento de la obligación de recuperación de ayudas ilegales e incompatibles [Sentencia de 11 de diciembre de 2012, *Comisión/España –Magefesa–*, C-610/10 (NFJ050425)].

Como es sabido, la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles con el mercado interior constituye la clave de bóveda de todo el sistema de control comunitario de las ayudas estatales, y de él depende la propia credibilidad del sistema, circunstancia que explica los esfuerzos de la Comisión por garantizar la recuperación por parte de los Estados miembros. La recuperación es, por una parte, la consecuencia lógica de la ilegalidad de las ayudas, y, por otra, pretende restablecer la situación de la libre competencia en el mercado.

Ahora bien, el cumplimiento de la obligación de devolución depende, en último término, de las autoridades nacionales que nunca debieron otorgarlas quienes, por lo general, lo harán en contra de la voluntad de las empresas beneficiarias y que, a menudo, encontrarán dificultades o serán reacias a cumplir esa obligación. La Comisión Europea puede, no obstante, obligar a la recuperación de las ayudas mediante un procedimiento judicial que tiene dos fases que se concretan en dos tipos de sentencias: la primera es declarativa y en la misma el Tribunal constata el incumplimiento del Derecho de la UE; la segunda es ejecutiva o disuasoria y consiste en la imposición de multas coercitivas y/o sumas a tanto alzado con el fin de que se cumpla definitivamente la obligación de recuperación de la ayuda.

En esta línea, la Sentencia de 13 de mayo de 2014 no impone finalmente una multa coercitiva al considerar que el Reino de España ha cumplido la obligación de recuperación de las ayudas durante el desarrollo del procedimiento judicial. No obstante, la imposición de la suma a tanto alzado no sorprende si se tiene en cuenta que esta medida se adopta, por lo general, en atención a la resistencia a la recuperación de la ayuda mostrada por las autoridades nacionales, en especial cuando el incumplimiento se ha mantenido largo tiempo después de la sentencia que inicialmente lo declaró, como sucede en el presente caso (más de cinco años). Esta sanción es, hasta la fecha, la más elevada con la que la UE castiga a un Estado miembro por no recuperar a tiempo ayudas ilegales e incompatibles, si bien, ha impuesto otras de menor o idéntico importe a otros países comunitarios (Grecia e Italia).

Pero más que por el importe de la multa a tanto alzado, la sentencia es preocupante por el «aviso a navegantes» que subyace en el texto de la misma, a saber, la intención de castigar al incumplidor con el fin de reprender y, como ella misma declara, de disuadir para que comportamientos análogos no se repitan en el futuro. Si bien la generalización del recurso a las multas no debe convertirse en la única salida para cumplir el complejo régimen europeo de ayudas de Estado, no cabe duda de que la ejecución forzosa de las sentencias declarativas de incumplimiento constituye una poderosa razón para cumplir el Derecho de la UE. A ello hay que añadir que la simplificación del procedimiento precontencioso introducida con el Tratado de Lisboa facilita el

acceso a este procedimiento judicial de ejecución forzosa, de forma que un mero requerimiento en el que se fije el plazo es suficiente para que, a continuación, la Comisión pueda acudir al Tribunal de Justicia denunciando el incumplimiento de la sentencia declarativa y proponiendo las consiguientes sanciones pecuniarias (ORDÓÑEZ SOLÍS, 2013, pág. 42).

El único centro de imputación de responsabilidad ante las instituciones comunitarias es el Estado y no sus subdivisiones políticas. No obstante, a nivel interno es aconsejable arbitrar mecanismos tanto para *prevenir* posibles declaraciones de incumplimiento del Reino de España y, en su caso, posibles imposiciones de sanciones como consecuencia de comportamientos autonómicos (o locales), como para *repetir* sobre tales entes territoriales las sanciones en su caso impuestas al Reino de España derivadas de comportamientos imputables a aquellos (ALONSO GARCÍA, 2011, pág. 4).

En materia de prevención del incumplimiento, la imposición de una sanción por incumplimiento revela por sí sola la existencia de deficiencias en las relaciones de coordinación y colaboración entre Estado y las Comunidades Autónomas (CC. AA.) a la hora de cumplir el Derecho de la UE. En este sentido, sería muy conveniente, tal y como ha apuntado el Consejo de Estado, fortalecer los mecanismos de consulta, colaboración y coordinación multilaterales o bilaterales ya existentes en nuestro ordenamiento jurídico (v. gr. Conferencia para asuntos relacionados con la Unión Europea –CARUE–, conferencias sectoriales, comisiones bilaterales de cooperación, etc.), cuyas potencialidades deberían aprovecharse para facilitar el cumplimiento del Derecho europeo.

Por lo que se refiere a la repetición sobre las CC. AA. (o entidades locales) de las sanciones impuestas al Reino de España como consecuencia de vulneraciones del Derecho de la UE imputables a aquellas, es comúnmente aceptado que el Estado pueda repercutir sobre las autonomías (o entes locales) responsables el importe de las sanciones económicas devueltas o abonadas a las instituciones comunitarias, pues en caso contrario no tendrían efecto coercitivo alguno sobre los órganos de quienes realmente depende, desde el punto de vista interno, el cumplimiento efectivo del fallo. Por análogas razones, deben ser los órganos materialmente competentes los que soporten las consecuencias económicas derivadas del incumplimiento, hallándose el Estado legitimado a repercutir sobre ellos el importe de las sumas abonadas a las instituciones comunitarias (GÓMEZ PUENTE, 2009, pág. 6).

Durante mucho tiempo este principio no ha tenido un reconocimiento general expreso en la legislación nacional, sino únicamente una regulación parcial a través de normativas sectoriales en los ámbitos más propensos a generar consecuencias económicas adversas. No obstante, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF), se refiere de forma expresa y general a la responsabilidad por incumplimiento de normas de Derecho de la UE. Este principio «permite repercutir a la Administración incumplidora las responsabilidades derivadas de cualquier acción u omisión contraria al ordenamiento europeo que haya realizado en el ejercicio de sus competencias». A partir de estas premisas, y en desarrollo de la disposición adicional segunda de la LOEPSF, se ha aprobado el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio (al amparo de los apdos. 13, 14 y 18 del art. 149.1 de la Constitución), por el que se

regulan los criterios y procedimiento general para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la UE.

El procedimiento de repercusión deberá desarrollarse y finalizar en un plazo máximo de seis meses contados desde el acuerdo de iniciación, mediante acuerdo del Consejo de Ministros, que tendrá en cuenta los hechos y fundamentos contenidos en las sentencias, actos o decisiones ejecutivos de las instituciones europeas de las que se derive el incumplimiento del Derecho de la UE, y recogerá los criterios de imputación tenidos en cuenta para declarar la responsabilidad. Este acuerdo se notificará a los interesados y se publicará en el Boletín Oficial del Estado.

Dado que los incentivos fiscales vascos se introdujeron y aplicaron en virtud de las competencias cuasi plenas que los Territorios Históricos asumen en materia de impuesto sobre sociedades, es lógico que la suma a tanto alzado impuesta al Reino de España sea repercutida en su totalidad sobre las diputaciones forales. La cuestión que queda por ver es cómo harán frente al pago de la multa (el RD 515/2013 admite dos medios de pago voluntario: el abono directo de su importe al Estado o la solicitud de compensación, deducción o retención) y en qué proporción responderá cada diputación foral.

El tratamiento normativo dado a la repetición del Estado frente a otras Administraciones territoriales ha evitado entrar en una regulación de detalle. En lugar de distribuir porcentajes de responsabilidad entre Administraciones, al modo alemán, el Real Decreto 515/2013 ha optado por una regulación abierta y flexible que atienda a las circunstancias del caso concreto. Así, cuando se produzca una actuación u omisión conjunta de alguna o algunas Administraciones y de la misma derive un incumplimiento del Derecho de la UE, los sujetos intervinientes en dicha acción u omisión responderán de manera mancomunada, debiendo cuantificarse el grado de responsabilidad que corresponde a cada uno de ellos y expresándose mediante porcentaje. Para la determinación de la correspondiente responsabilidad se atenderá a las sentencias, actos o decisiones ejecutivas de las instituciones europeas que declaren el incumplimiento, y se ponderará en cada caso, entre otros, los criterios de competencia, intensidad de la intervención, participación en la financiación asignada y la reiteración. En caso de no ser posible la aplicación de los criterios anteriores, la distribución se realizará por partes iguales entre cada uno de los sujetos incumplidores.

Todo parece indicar que en el caso de los incentivos vascos se procederá al pago voluntario de la multa, habida cuenta de la cautela con la que han reaccionado las instituciones vascas y el expreso acatamiento de la sentencia. En cualquier caso, en aquellos supuestos en los que no se produzca el pago voluntario, el Estado podría hacer uso de mecanismos de exacción como la compensación, deducción o retención de la deuda con las cantidades que este deba satisfacer a la Administración o entidad responsable por cualquier concepto presupuestario y no presupuestario.

En definitiva, este asunto pone de manifiesto nuevamente que el Derecho de la UE constituye un punto de referencia ineludible, también para los entes subcentrales en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria. Los entes territoriales no deben ejercer sus competencias en materia tributaria de espaldas a los imperativos europeos, pues ello podría generar conflictos

tanto en aplicación de la disciplina de ayudas estatales, como por la aplicación de las libertades comunitarias, y traducirse en unas consecuencias económicas particularmente indeseables en un contexto de crisis económica como el actual. Aunque el responsable último ante las instancias comunitarias es el Estado en cuanto tal, CC. AA. y entidades locales, como titulares de poder tributario, están obligados a cumplir las exigencias europeas, lo que faculta al Estado para repercutir total o parcialmente sobre ellas la responsabilidad derivada de dicho incumplimiento en función de su grado de responsabilidad, habiéndose regulado los criterios y procedimiento para ello en el reciente Real Decreto 515/2013, de 5 de julio. Se impone, por tanto, en nuestra opinión, un criterio de prudencia y un fortalecimiento de la coordinación y colaboración entre poder central y entes territoriales, no solo como garantía interna de participación, sino como garantía de cumplimiento del Derecho de la UE.

Bibliografía

ALONSO GARCÍA, R. [2011]: «La responsabilidad por incumplimiento de las obligaciones derivadas de la Unión Europea desde la perspectiva del Estado autonómico: una aproximación general», en BIGLINO CAMPOS, P. y DELGADO DEL RINCÓN, L. E. (dirs.), *El incumplimiento del Derecho comunitario en el Estado autonómico. Prevención y responsabilidad*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, págs. 3-10.

CONSEJO DE ESTADO [2008]: *Informe sobre la inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español*, Madrid.

GÓMEZ PUENTE, M. [2009]: «Organización territorial del Estado y Unión Europea: a propósito del incumplimiento del Derecho Comunitario», en AA. VV., *Estudios de Derecho español y Europeo. Libro conmemorativo de los primeros 25 años de la Facultad de Derecho de la Universidad de Cantabria*, Cantabria, págs. 397-422.

ORDÓÑEZ SOLÍS, D. [2013]: «El caso Magefesa y la recuperación judicial forzosa de ayudas ilegales (¡que 20 años no es nada... y 20 millones de euros tampoco!)», *Revista Aranzadi de Unión Europea*, n.º 2, págs. 23-42.

LA AUTONOMÍA DE LA FACULTAD DE CALIFICACIÓN TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 13 DE LA LGT

Análisis de la SAN de 6 de marzo de 2014, rec. núm. 121/2011

Miguel Wert Ortega

Inspector de Hacienda del Estado

La sentencia que se comenta trata sobre la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de un préstamo participativo otorgado por un socio a la sociedad en la que participa y, aunque esta figura de los préstamos participativos presenta un enorme interés desde el punto de vista fiscal y ha sido objeto de debate intenso, lo destacable de este pronunciamiento no radica, desde mi punto de vista, en el examen de ese tipo de préstamos, respecto al que se ha pronunciado el Tribunal Supremo (TS) en la reciente Sentencia de 12 de diciembre de 2013, recurso n.º 5239/2010 (NFJ053143), de manera bastante concluyente en el sentido de su admisibilidad con independencia de que su coste sea más o menos elevado, sino en el análisis y en las conclusiones que formula sobre la calificación tributaria del artículo 13 de la Ley General Tributaria (LGT). El enfoque que preside la sentencia es el de limitar la autonomía de la facultad de calificación que corresponde a la Administración tributaria, ya que en general no permite que difiera de la que se determine en el derecho privado y solo se admitiría la corrección o modificación que afecta a la denominación utilizada por las partes para designar el negocio jurídico celebrado, tesis que como veremos a continuación se aparta de los criterios mantenidos hasta ahora por la jurisprudencia y el de la propia Audiencia Nacional (AN) en otras sentencias sobre el significado de la facultad.

1. SUPUESTO DE HECHO

El caso que se resuelve en la sentencia es muy simple: una entidad concierta con sus dos socios, cada uno titular del 50 % de la entidad, un préstamo participativo, que según se describe en los fundamentos de derecho, presenta las siguientes características:

- La finalidad del préstamo era proveer los recursos necesarios para adquirir ciertos terrenos destinados a la realización de una promoción inmobiliaria.

- El plazo de vigencia era de un año, si bien se contemplaba la prórroga tácita hasta un máximo de 10.
- La retribución, elemento en el que se centran las cuestiones que se debaten en el litigio, se fija en un interés determinado en relación con los resultados de la entidad y de la proporción de los fondos propios y el préstamo participativo.

Como la aplicación del interés establecido en el contrato de préstamo supuso la generación de unos gastos muy elevados para la entidad, la Administración hizo notar una serie de circunstancias por las que se cuestionaba el carácter de financiación ajena (préstamo) y que lo aproximaban a la participación en el capital: ausencia de interés variable, identidad de la condición de socio y prestamista y el vencimiento a corto plazo del préstamo. El punto esencial es que el beneficio que obtuviese la entidad se reparte por igual entre el capital y el préstamo participativo.

Obviamente, la entidad se opuso a las conclusiones de la Inspección, confirmadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), alegando lo siguiente:

- Que el tipo de interés acordado consista en un porcentaje del beneficio de la entidad es normal y ha sido avalado por la Dirección General de Tributos.
- Es irrelevante que coincidan la condición y la participación de los socios y los prestamistas.
- Tampoco constituye un impedimento para el reconocimiento de la naturaleza del préstamo participativo que su vencimiento sea a corto plazo.
- Como colofón, señala la entidad que si la Administración considera que las condiciones del préstamo, en particular la retribución fijada, incumplían las reglas de valoración establecidas por las normas tributarias, lo procedente hubiera sido aplicar las reglas especiales de las operaciones vinculadas.

2. CRITERIO DEL TRIBUNAL

La decisión que adopta la AN, favorable a las tesis de la recurrente, se fundamenta en dos razones principales: la utilización indebida de la facultad de calificación que atribuye a la Administración el artículo 13 de la LGT y la regulación propia de los préstamos participativos. Respecto a la primera, el tribunal se remite a lo que ya había dicho en un pronunciamiento anterior, el de la Sentencia de 24 de abril de 2008, recurso 321/2005 (NFJ054408), que reproduce, a su vez, lo señalado en la del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía de 6 de mayo de 2005, recurso 794/2002 (NFJ054407). En ella lo fundamental es que se afirma que la función de calificación «no puede ser ilimitada y ejercitada hasta tal punto que venga a constituirse la Administración en intérprete de los negocios jurídicos, haciendo suya una función que, esencialmente, viene atribuida a los órganos de la jurisdicción civil».

En la sentencia se critica la resolución del TEAC impugnada porque entiende que propugna que la calificación constituye una alternativa válida de la Administración, incluso en los casos en que pudiera ser aplicable la figura del fraude de ley. Asimismo, se señala que no es posible la utilización de la calificación por parte de la Administración para interpretar de manera interesada las normas jurídicas. Según se asevera, esta facultad no tiene el extenso alcance que la Administración le quiere dar, sino que constituye una forma de poder gravar el verdadero negocio celebrado, prescindiendo del *nomen iuris* que hubieran utilizado las partes.

El argumento principal contra el uso en este caso de la calificación es que los préstamos fueron formalizados en escritura pública autorizada por notario, por lo que en atención a la capacidad y responsabilidad de los fedatarios públicos, de acuerdo a las prescripciones que contiene el Reglamento Notarial, tienen la obligación de negar la autorización a cualquier negocio o acto jurídico que infrinja las normas o prescinda de los requisitos necesarios para su validez o eficacia. Por ello, en este caso, no era posible una calificación a efectos tributarios distinta de la que correspondía en aplicación del derecho privado.

Para la sentencia, en fin, la calificación no es una alternativa al fraude de ley, ni sirve para convertir a la Inspección en juez civil, sino que a efectos fiscales no puede ir más allá de exigir el tributo según la naturaleza y efectos propios del negocio jurídico concluido.

En función de estas premisas, la sentencia concluye que el préstamo participativo es una opción legítima y admisible (como lo refrenda la Sentencia del TS de 12 de diciembre de 2013, antes citada) «con independencia de que su coste sea más o menos oneroso, factor que no afecta a la deducibilidad de los intereses retribuidos».

3. COMENTARIO

Como se anticipó al principio de este análisis, el principal interés de la sentencia radica en el fundamento que utiliza para anular la liquidación de la Inspección: el inadecuado ejercicio de la potestad de calificación tributaria por parte de la Administración.

La calificación se relaciona con la interpretación, pero no es lo mismo. Ambas son dos fases o etapas del proceso de aplicación de la norma. La calificación incide sobre hechos, sobre la realidad fáctica, mientras que la interpretación se proyecta sobre las normas jurídicas. Por la primera se analiza el supuesto de hecho para ajustarlo a la hipótesis de la norma, y por la segunda se analiza la norma para tratar de acomodar a su hipótesis el supuesto de hecho, lo que lleva a una cierta interacción que puede originar en ocasiones cierta confusión entre una y otra función. Por ello, es importante subrayar que la calificación valora los hechos, mientras que la interpretación atiende únicamente a la norma, no a los hechos. A partir de estas puntualizaciones se puede definir la calificación, como de forma muy didáctica expresó la Sentencia del TS de 13 de enero de 2011, recurso n.º 1451/2006 (NFJ041942), como aquella facultad o potestad

del que aplica la norma que «consiste en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducirla a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias; en otras palabras, consiste en fijar los hechos realmente acaecidos para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la norma».

Esta actividad de calificación tributaria es contemplada como una forma de combatir la elusión fiscal, entendida como transgresión indirecta o sofisticada de la norma tributaria que se traduce en la manipulación de los negocios jurídicos con la finalidad de evitar o minorar la tributación que corresponde a la operación realizada. Como reacción a esas maniobras, el ordenamiento manda atender a la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho con independencia de la denominación que le hayan dado las partes y de los defectos que pudieran afectar a su validez (art. 13 LGT). Junto a esta forma de calificación general, la LGT añade otros instrumentos de lucha frente a los fenómenos elusivos, que se pueden considerar como calificaciones especiales: la simulación (art. 16 LGT) y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT), antes fraude de ley. En sentido estricto, la calificación del artículo 13 de la LGT se emplea como alternativa a esos otros dos mecanismos antielusivos y, por ello, en la mayoría de las ocasiones lo que se plantea es cuál de los tres sería el más idóneo. Discernir cuándo procede una de estas figuras es tarea muy complicada. Los perfiles no son claros, de manera que respecto a un mismo tipo de acto no es infrecuente que tanto la Administración como los tribunales hayan aplicado indistintamente esos mecanismos (fraude de ley, simulación o simplemente la calificación tributaria del art. 13 LGT).

En esta sentencia el razonamiento principal para rechazar el uso de la calificación es que la Administración equivocó el camino: debiendo haber seguido el del fraude de ley (hoy el conflicto en la aplicación de la norma), se apoyó incorrectamente en la norma de calificación del artículo 13 de la LGT. Sin embargo, estos mecanismos no son opcionales: si no se tramita el expediente del fraude de ley o el conflicto a través del procedimiento legalmente establecido, se provoca indefensión en el obligado tributario, por lo que el tribunal declara la anulación de la liquidación.

La sentencia echa mano de una batería de razones para cuestionar la calificación, no solo para este caso concreto, sino para la institución en sí. En primer lugar, señala que «no es un instrumento en manos de la Administración para interpretar las normas jurídicas interesadamente». Desde luego que no es un instrumento de interpretación interesada porque en ningún caso puede serlo, ya que no se utiliza para interpretar la norma sino en una fase previa, la de calificación. Es importante retener esto: cuando califica la Administración no interpreta normas jurídicas, sino que delimita la realidad a la que se aplica la norma.

El tribunal viene a decir que el campo de acción de la calificación es únicamente el de la conocida como calificación nominal, esto es, la que afecta al *nomen iuris* que hayan empleado las partes, por ejemplo que se haya denominado un contrato como de compraventa y resultase ser una permuta. Según este criterio, la Administración mediante la calificación puede cambiar o corregir el tipo de negocio que las partes dicen que han realizado, atendiendo a la naturaleza real del mismo, pero lo que no podría hacer es alterar la sustancia jurídica que corresponde al negocio

celebrado y menos si este ha sido validado en el ámbito del derecho privado. Así, la AN rechaza categóricamente que se pueda caracterizar el contrato de préstamo participativo de distinta forma a la que resulta de la escritura pública que fue autorizada por el notario, pues concede a este la competencia suficiente para determinar la verdadera naturaleza del negocio desde el punto de vista del derecho privado y esta calificación vincula necesariamente a la Administración tributaria.

En definitiva, parece que la AN en esta sentencia se está posicionando en contra de la autonomía de la calificación tributaria. Autores (FALCÓN Y TELLA y PALAO TABOADA, entre otros) se han pronunciado de igual forma negando la posibilidad de que la Administración tributaria pueda apartarse de la calificación jurídica que proceda de acuerdo con el derecho privado, «salvo que se demuestre que el legislador fiscal ha atribuido a los términos un sentido que difiere en parte del jurídico privado» (PALAO TABOADA). Esto es, si en la legislación tributaria no se hubiera previsto una norma específica sobre cómo calificar desde el punto de vista estrictamente fiscal un determinado acto o negocio jurídico, no cabe considerar una delimitación diferente a la que proceda según el derecho privado.

Pero esta posición, claramente restrictiva de la facultad de calificación de la Administración tributaria, no es compartida por otros muchos autores, y lo que es más trascendente, tampoco por la doctrina del TS. Así, NAVAS VÁZQUEZ ha escrito que «es lógico que la calificación que corresponda desde el punto de vista de la norma tributaria pueda, y deba, ser distinta de la que corresponda desde otras normas», siendo su opinión que el propósito de unidad del ordenamiento jurídico se puede conseguir a través del criterio de interpretación sistemática, pero que los hechos solo pueden calificarse por la que es de aplicación, añadiendo que «calificar desde otras normas origina incongruencias y desigualdades desde el punto de vista tributario que impiden justamente la efectiva vigencia de principios fundamentales de nuestra especialidad, como el de igualdad y el de capacidad económica».

Coincido plenamente con el criterio de NAVAS VÁZQUEZ, lo esencial en la aplicación de los tributos es garantizar el cumplimiento de los principios del artículo 103 de la Constitución y singularmente el de capacidad económica, cuya consecución debe ser el faro que ilumine las decisiones que se tomen en materia tributaria. Y para alcanzar ese objetivo es imprescindible asegurar la autonomía de la Administración tributaria. Cuando el artículo 13 de la LGT define la calificación señala que esa tarea se realiza «prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez», lo que significa que la Administración no puede extender su calificación a la verificación de la validez de los negocios desde el punto de vista del derecho privado, pero al mismo tiempo que los problemas o defectos del derecho privado de los que pudieran adolecer los actos o negocios no impedirán el reconocimiento de las consecuencias fiscales que procedan atendiendo a las normas de esa naturaleza. Como observa GARCÍA NOVOA, los actos o negocios podrán tributar incluso cuando resulten ineficaces para otros sectores del ordenamiento, en la medida en que los órganos jurisdiccionales no declaren tal ineficacia.

Esta corriente doctrinal favorable a la autonomía de la calificación en el campo tributario ha sido refrendada por el TS. Así, en la Sentencia de 13 de enero de 2011, recurso n.º 1451/2006

(NFJ041942), en relación con la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a una aportación no dineraria, se efectúan afirmaciones ilustrativas del papel que defiende el tribunal para la facultad de calificación, pues en esa sentencia se señala que esa facultad «pretende garantizar la aplicación del gravamen que corresponde a la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos de la realidad que se califican según su verdadera naturaleza o sustancia». Del mismo modo, en relación con un supuesto sobre indemnizaciones por despido o cese en la relación laboral, que la Administración no calificó como tales, a efectos del reconocimiento de la exención en el IRPF, al no derivar de una pérdida forzosa del puesto de trabajo, sino de un cese acordado entre las partes, el TS en la Sentencia de 22 de marzo de 2012, recurso n.º 2975/2008 (NFJ047121), sostiene la autonomía en la calificación tributaria que corresponde a la Administración, al manifestar que «la potestad de calificación del hecho imponible, que corresponde a la Administración, eso sí, sometida a la fiscalización de la jurisdicción contencioso administrativa, hace que no tenga por qué compartirse ni la calificación de la causa de extinción del contrato de trabajo ni el carácter de la indemnización que se haya reconocido por las partes». Por último, un nuevo posicionamiento claro del TS en defensa de la autonomía de la facultad que estamos viendo es el contenido en la Sentencia de 3 de julio de 2013, recurso n.º 3453/2011 (NFJ051722), en la que declara que «... la somete a criterio de calificación estrictamente tributaria y con efectos solamente en este ámbito, que la Ley General Tributaria de 1963 consagraba en su artículo 25 y que hoy, con carácter más genérico, se expresa en el artículo 13 de la Ley General Tributaria de 2003, autonomía del campo tributario de calificación aceptado reiteradamente por nuestra jurisprudencia y que en la actualidad tiene una expresión legal explícita en el artículo 16.2 de la citada Ley de 2003, en el que incluso se nos dice que la calificación de simulación declarada por la Administración tributaria no producirá otros efectos que los exclusivamente tributarios, texto legal no aplicable al caso que enjuiciamos, pero que no hace otra cosa que acoger criterios jurisprudenciales en su día fijados en interpretación de la Ley General de 1963».

Pero es que incluso el rechazo a la autonomía de la calificación tributaria que postula la sentencia que se comenta también se contradice con la postura que ha mantenido la misma AN, como lo demuestra la Sentencia de 2 de marzo de 2006, recurso n.º 401/2003 (NFJ054402), reiterada en la reciente de 18 de abril de 2013, recurso n.º 180/2010 (NFJ051030).

Por consiguiente, considero que la visión limitada que refleja la sentencia sobre el campo de acción de la facultad de calificación atribuida a la Administración por el artículo 13 de la LGT podría ser revisada en función del criterio que sobre esta cuestión mantiene el TS.

No obstante, aun suponiendo que la Administración pudiese ejercer su facultad de calificación sin el encorsetamiento que le impone la AN en esta sentencia la aplicación al caso concreto de la facultad precisaría todavía superar otro escollo: si es correcto el uso del mecanismo de calificación general o si, por el contrario, hubiese sido más oportuno utilizar alguna de las otras dos modalidades de calificación (la simulación o el conflicto en la aplicación de la norma), teniendo en cuenta que si fuera así, podría quedar afectada la eficacia de la regularización de la Administración. En la sentencia que comentamos la AN considera que el caso hubiera tenido un mejor encaje a través del fraude de ley.

El análisis comparativo de las tres modalidades antielusivas es complicado y obviamente excede del objetivo que preside este comentario, centrado en el tema de la autonomía de la calificación tributaria, pero sí me parece importante hacer constar que este es el mecanismo más sencillo para la Administración y el que exige menos requisitos al comportamiento elusivo de los obligados tributarios. No hay que acreditar el engaño, como ocurre en la simulación, ni siquiera la artificiosidad o el carácter impropio del negocio, como ocurre en el conflicto en la aplicación de la norma, sino que simplemente se trata de indagar la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio celebrado.

No obstante, la sentencia que se comenta es ilustrativa de la necesidad de mejorar la instrumentación de la lucha contra la elusión. Si el reproche principal a la regularización que efectuó la Inspección era el de que «erró el tiro», equivocó la modalidad de medida antielusiva que era procedente, es porque está reconociendo que la elusión podría existir y lo que resulta poco alentador es que la lucha contra este fenómeno de transgresión de la norma fiscal se perjudique por una mala elección del mecanismo.

Sobre este punto de la utilización apropiada del mecanismo que corresponda, la necesidad de acertar en la elección, resulta interesante traer a colación la Sentencia del TS de 18 de julio de 2012, recurso n.º 3779/2009 (NFJ048045), referida a un supuesto de transmisión de títulos entre sociedades del grupo con resultados negativos, para cuya regularización la Inspección utilizó la vía de la calificación que supone la regla de las empresas asociadas del artículo 9 de los Convenios de Doble Imposición, y que ante la alegación por parte de la entidad recurrente de que debería haber utilizado el mecanismo del fraude de ley, señala que «... Asombra que en supuestos como este la Administración no utilice, no ya el fraude, sino las facultades derivadas de los contratos simulados, que es, por lo antes razonado, la figura que cuadra a los hechos analizados y que es lo que suele hacerse cuando de ciudadanos se trata. Ahora bien, el hecho de que la Administración no utilice por causas que desconocemos, y que resultan difíciles de comprender, las facultades más gravosas de que dispone, no puede impedir el uso de las facultades más livianas, el poder de calificación, que recogía el artículo 28.2 de la LGT previgente, a fin de anular los efectos tributarios perjudiciales que de actuaciones como la analizada se deriva, además, naturalmente, de las que ofrecía el artículo noveno del Convenio, y cuya aplicación al asunto decidido no ofrece dudas. Es decir, el no uso por la Administración de un procedimiento agravado, el simulatorio, no puede convertirse en una ventaja para el simulador».

En consecuencia, el TS, con sentido común, da a entender que lo importante no es el tipo de procedimiento que se utilice, sino identificar la maniobra de que se vale el sujeto para evitar la incidencia del tributo y neutralizarla fiscalmente.

Por ello, resulta esencial, en aras de procurar el cumplimiento de los principios del artículo 103 de la Constitución, y en especial el de capacidad económica, que los procedimientos establecidos sean los más apropiados a fin de atajar los comportamientos elusivos de los contribuyentes, y esto nos lleva a plantearnos la conveniencia de clarificar la regulación de los instrumentos de reacción frente a ellos. Así, se cuestiona (RUIZ TOLEDANO) la necesidad de que en el conflicto en la aplicación de la norma se exijan ciertas formalidades o que existan tres modalidades diferentes de calificación en lugar de una sola regla antiabuso.

Bibliografía

PALAO TABOADA, C. [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova.

GARCÍA NOVOA, C. [2004]: *La cláusula antielusiva*, Marcial Pons.

RUIZ TOLEDANO, J. I. [1998]: «Fraude de ley, simulación y calificación en el Derecho Tributario», *Fiscal mes a mes*, n.º 29, enero.

— [2005]: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y otros mecanismos antielusión en la nueva Ley General Tributaria», *Fiscal mes a mes*, n.º 105, marzo.

FALCÓN Y TELLA, R. [1996]: «Calificación del hecho imponible y simulación», *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*, n.º 11 del 1 de junio.

NAVAS VÁZQUEZ, R. [1996]: «El problema de la calificación tras la reforma de la Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*, n.º 6 del 15 de marzo.

AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS: CAMBIO DE CRITERIO DEL TEAC EN VIRTUD DE LOS ÚLTIMOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO

Análisis de la RTEAC de 5 de marzo de 2014, R. G. 3467/2013

María Coronado Sierra

Inspectora de Hacienda del Estado

1. SUPUESTO DE HECHO

Recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de fecha 5 de marzo de 2014 ha decidido modificar el criterio hasta ahora mantenido, en relación con los requisitos necesarios para la ampliación del plazo de que dispone la Inspección para el desarrollo del procedimiento inspector, y en particular con relación al plazo de que dispone para acordar dicha ampliación, en otras palabras lo que podríamos denominar el *dies ad quem* para adoptar el acuerdo de ampliación por el Inspector-Jefe.

El supuesto de hecho se desarrolla bajo la vigencia de la Ley 58/2003, General Tributaria y de su Reglamento de desarrollo, Real Decreto 1065/2007 (en adelante RGAT), cuyo artículo 184.4 señala, en relación con los plazos para acordar esta ampliación, exclusivamente lo siguiente:

«No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no haya transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.»

Añadiendo a continuación que cuando las circunstancias que facultan la ampliación sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, no será necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

En este contexto, la resolución del TEAC analiza un supuesto que presenta los siguientes datos:

- Fecha de notificación del inicio de las actuaciones inspectoras: 11-02-2008.
- Fecha notificación del acuerdo de ampliación del plazo: 30-04-2009.
- Dilaciones (29-02-2008 al 16-10-2008): 230 días.

El contribuyente, ante estos hechos, alega la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por el transcurso de 4 años (en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005) debido al incumplimiento del plazo de 12 meses de duración del procedimiento inspector, ya que el acuerdo de ampliación del plazo notificado el 30 de abril de 2009 es ineficaz en lo que a la interrupción de la prescripción se refiere por dos motivos: uno, porque se notifica transcurrido el plazo de 12 meses de que ya disponía la Inspección para concluir su actividad comprobadora y no vale añadir como dilaciones imputables al contribuyente los 230 días a que se refiere el acuerdo de liquidación. Dos, no se justifica suficientemente la especial complejidad, requisito para su adopción.

El TEAC, en cuanto a la temporalidad del acuerdo de ampliación del plazo de duración, estima las alegaciones del contribuyente bajo la argumentación de que si bien hasta ahora su criterio había sido considerar como plazo válido 12 meses descontando las dilaciones e interrupciones justificadas, reconoce que este criterio no es el seguido por el Tribunal Supremo en sus últimas sentencias, por lo que «estima preciso modificar el criterio hasta ahora aplicado y acoger la doctrina fijada por el Alto Tribunal».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Para poder valorar el cambio de criterio adoptado por el TEAC es necesario hacer un breve análisis de las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en esta materia.

En primer lugar, puntualizar que todos los pronunciamientos del citado tribunal habidos en esta materia se producen en supuestos que se desarrollan bajo la vigencia de la anterior Ley General Tributaria (Ley 230/1963), y más concretamente bajo la redacción del artículo 31 ter del antiguo Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RD 939/1986) (RGIT), no obstante la similitud de la redacción de este artículo con el vigente artículo 184.4 del RGAT permite aventurar el mantenimiento de esta doctrina cuando se enjuicien supuestos desarrollados bajo el ámbito de la normativa actual.

Hecha esta precisión, pasamos a analizar cómo este tribunal ha ido creando una nueva línea argumental cuya primera manifestación podemos situar en las sentencias recaídas a partir del ejercicio 2013, y decimos nueva porque es a partir de la STS de 31 de mayo de 2013 [rec. núm. 3258/2010 (NFJ054450)] y sucesivas hasta la última conocida, STS de fecha 7 de febrero de 2014 [rec. núm. 4368/2010 (NFJ053671)] cuando podemos apreciar un giro significativo en la línea argumental seguida por el mismo.

Con anterioridad a la referida Sentencia de 31 de mayo de 2013, la *ratio decidendi* del Alto Tribunal en esta materia partía de la base de que la Inspección podía ampliar la duración de las actuaciones inspectoras dentro del plazo ordinario de que dispone para su desarrollo (12 meses), a cuyos efectos se descontarían las dilaciones e interrupciones no imputables a la Administración.

Bajo esta premisa, el Alto Tribunal a continuación procedía a valorar si concurrían dilaciones o interrupciones justificadas de las actuaciones inspectoras, a tener en consideración en el

cómputo del plazo para acordar la ampliación. Así por ejemplo, la STS de 28 de enero de 2011 [rec. núm. 4201/2007 (NFJ054451)] desestima el recurso interpuesto por el contribuyente contra la sentencia de la Audiencia Nacional con base en considerar que deben añadirse al plazo de que disponía la Administración para acordar la ampliación de la duración de las actuaciones, los 84 días de suspensión que el propio contribuyente solicitó, lo que amplía el plazo válido para acordar la ampliación de la duración de las actuaciones.

Por su parte, la STS de 3 de octubre de 2011 (rec. núm. 1706/2007, NFJ049274) señala: «En el presente caso, el inicial plazo de los doce meses concluyó el 3 de abril de 2001 y, sin embargo, la Inspección acordó la ampliación el 11 de mayo de 2001, notificando su decisión el 15 de ese mismo mes. Resulta evidente que la Inspección acordó la ampliación y la notificó una vez fenecidos los doce meses de que, por virtud del artículo 29.1 de la Ley 1/1998, disponía inicialmente para finiquitar su tarea. Sin embargo, la liquidación tributaria y los informes ampliatorios que la acompañan consideran que el acuerdo de ampliación fue tempestivo puesto que el 18 de enero de 2001 las actuaciones quedaron justificadamente suspendidas por la información fiscalmente relevante solicitada a autoridades tributarias de otros países.

Por tanto, como ya hemos apuntado, **debemos examinar, en primer lugar**, al margen de la eventual motivación del acuerdo de ampliación del plazo que cuestiona el Club recurrente, **si fue ajustado a derecho que el acuerdo de ampliación se dictara transcurridos los doce meses** contemplados en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, **bajo la premisa de que concurría una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras y, por lo tanto, temporalmente no computables**».

En esta sentencia, especialmente significativa, analizadas las circunstancias del caso, el Alto Tribunal consideró que la interrupción alegada por la Administración, solicitud de información a otra Administración extranjera, no tenía validez toda vez que la información no había sido recibida y, en consecuencia, no tuvo incidencia en el desarrollo de las actuaciones.

En esta misma línea argumental se mueve la STS de 7 de junio de 2012 [rec. núm. 2059/2011 (NFJ048296)], señalando textualmente: «En definitiva, los plazos previstos en los artículos 31, 31 bis y ter del Reglamento de la Inspección de 1986 (en la redacción dada por el Decreto 136/2000, de 4 de febrero) tienen distinta funcionalidad: el plazo de seis meses tiene por objeto evitar decisiones precipitadas acerca de la necesidad del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por lo que resulta lógico que para su cómputo no se tengan en cuenta las dilaciones imputables a los interesados; por el contrario, el plazo de doce meses es el plazo general que se le concede a la Inspección para que concluya sus actuaciones por lo que, **si en el transcurso de estas, se han producido dilaciones que no son imputables a ella sino al obligado tributario, resulta justo y razonable descontar esos periodos de dilaciones del plazo general de doce meses**».

En síntesis, de las sentencias enumeradas cabe deducir que para el Tribunal Supremo el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras podrá ampliarse en tanto este no hubiera finalizado, para lo cual, conforme a las normas que con carácter general regulan el cómputo de las duraciones de las actuaciones, es decir, artículos 150.1 y 104.2 de la LGT, **se deberán descontar las dilaciones e interrupciones no imputables a la Administración**.

De esa misma doctrina, también cabe deducir que no cualquier dilación e interrupción no imputable a la Administración debe ser tenida en consideración a efectos del cómputo del plazo para acordar la ampliación, sino **exclusivamente aquellas que efectivamente hayan impedido el progreso normal de la actuación inspectora**.

El punto de inflexión que supone el abandono del criterio seguido hasta ese momento lo podemos situar en la STS de 31 de mayo de 2013 [rec. núm. 3258/2010 (NFJ054450)], en donde por primera vez el Tribunal Supremo adopta la línea argumental desarrollada por la Audiencia Nacional [Sentencia de 28 de mayo de 2009, rec. núm. 466/2005 (NFJ048959)] según la cual, a los efectos de determinar el *dies ad quem*, apunta que será «dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro determinante de la extensión del procedimiento inspector».

Al considerar como válida esta línea argumental de la Audiencia Nacional concluye que «el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos meses». En coherencia con este razonamiento, el tribunal renuncia a valorar si las dilaciones e interrupciones habidas en el procedimiento pudieron o no afectar a su desarrollo (especialmente significativas dado que la mayoría respondían a peticiones de aplazamiento solicitadas por el propio contribuyente), separándose claramente de la línea argumental seguida hasta entonces.

En idénticos términos se manifiesta este tribunal en las sucesivas sentencias dictadas a partir de entonces, entre las cuales están las apuntadas por la Resolución del TEAC [STS de fechas 6 de junio (rec. núm. 3383/2010 –NFJ054452–) y 14 de octubre de 2013 (rec. núm. 4649/2011 –NFJ052613–), 29 de enero (rec. núm. 4649/2011 –NFJ 053814–) y 7 de febrero de 2014 (rec. núm. 4368/2010 –NFJ053671–)] que llevan a este a modificar el criterio mantenido hasta ese momento.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como hemos descrito en el apartado anterior, el criterio jurisprudencial fijado por el Tribunal Supremo ha dado un giro recientemente pasando de considerar necesario el descontar las dilaciones e interrupciones para valorar si el acuerdo de ampliación del plazo se dictó de forma tempestiva, hasta llegar a la conclusión de que **en ningún caso** se tendrán en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente habidas durante el plazo ordinario de 12 meses desde que se inició el procedimiento inspector.

Para valorar este giro es necesario, mal que nos pese, acudir a interpretar cuál era la voluntad del legislador cuando aprobó la redacción del antiguo artículo 31 ter del RGIT, o más reciente-

mente, cuando se aprobó la actual Ley General Tributaria, y su desarrollo reglamentario en esta materia a través del artículo 184.4 del RGAT.

Como hemos visto anteriormente, ambos artículos regulan de forma distinta los plazos a seguir cuando se acuerda la ampliación del plazo ordinario de duración del procedimiento inspector, a saber:

- **El plazo inicial o *dies a quo***, para solicitar al Inspector-Jefe el acuerdo de ampliación, el cual no puede producirse en tanto no hayan transcurrido al menos 6 meses desde que se inició el procedimiento inspector, si bien en este caso con la indicación expresa de que «A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración».
- En cuanto al **punto final o *dies ad quem***, del plazo de que dispone la Administración para acordar y notificar el acuerdo de ampliación, la norma nada señala.

Esta ausencia de regulación expresa del *dies ad quem* podría interpretarse como una laguna normativa, si bien esta hipótesis ha sido descartada por el propio Tribunal Supremo, que en reiteradas ocasiones interpretó en este punto la «voluntad del legislador», siendo especialmente significativa a estos efectos la STS de 7 de junio de 2012 [rec. núm. 2059/2011 (NFJ048296)], en la cual respondiendo a las alegaciones del recurrente relativas a la incoherencia, a su juicio, de la Audiencia Nacional en el sentido de que si no tuvo en cuenta las dilaciones a la hora de analizar si el acuerdo de ampliación se acordó transcurrido el plazo de 6 meses desde el inicio de las actuaciones, tampoco debería tenerlas en cuenta a la hora de valorar si el acuerdo se adoptó antes de finalizar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, señala de forma contundente que «... el artículo 31 del Reglamento de la Inspección no es menos claro a los efectos de señalar que, a efectos del cómputo del plazo general de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras, "no se computarán las dilaciones imputables al obligado tributario..."».

(...)

En definitiva, los plazos previstos en los artículos 31, 31 bis y ter del Reglamento de la Inspección de 1986 (en la redacción dada por el Decreto 136/2000, de 4 de febrero) tienen distinta funcionalidad: el plazo de seis meses tiene por objeto evitar decisiones precipitadas acerca de la necesidad del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por lo que resulta lógico que para su cómputo no se tengan en cuenta las dilaciones imputables a los interesados; por el contrario, el plazo de doce meses es el plazo general que se le concede a la Inspección para que concluya sus actuaciones por lo que, si en el transcurso de estas, se han producido dilaciones que no son imputables a ella sino al obligado tributario, resulta justo y razonable descontar esos periodos de dilaciones del plazo general de doce meses».

Por lo tanto a la vista de este razonamiento cabe deducir que el Alto Tribunal descartaba que al legislador se le hubiera «olvidado» introducir la misma especialidad prevista en el *dies a*

quo, a la hora de regular el *dies ad quem*, es decir, el no cómputo de las dilaciones e interrupciones, dada la distinta finalidad pretendida para cada plazo.

A juicio de quien escribe, y en línea con esta argumentación del Tribunal Supremo, el legislador no consideró necesario introducir reglas concretas y específicas para fijar el plazo final, al pretender que este plazo no fuera otro que el plazo de que dispone la Administración para finalizar las actuaciones inspectoras, como no puede ser de otra forma. De nada valdría acordar la ampliación del plazo ordinario cuando este ya ha finalizado.

Así, con base en esta argumentación, para valorar si el acuerdo de ampliación se ha notificado en plazo debemos acudir a la regulación general del cómputo de los plazos del procedimiento inspector regulada en el artículo 150 de la Ley General Tributaria remitiendo para su cómputo a las reglas previstas en el artículo 104.2, que, a nuestros efectos, indican que «los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

Sin embargo, transcurrido el tiempo, nos encontramos con la doctrina fijada recientemente por el Tribunal Supremo que nos lleva a los mismos resultados que si se hubiera interpretado la existencia de una laguna legal y que al legislador se le olvidó apostillar que a los efectos del plazo máximo para acordar la ampliación, «no se descontarán» las dilaciones e interrupciones habidas hasta ese momento, en similares términos que los fijados para el *dies a quo*.

Como hemos apuntado anteriormente, el fundamento jurídico que justifica esta nueva doctrina procede de la Audiencia Nacional, según la cual [Sentencia de 28 de mayo de 2009 (rec. núm. 466/2005 –NFJ048959–)] a los efectos de determinar el momento final en el que se puede adoptar y notificar el acuerdo de ampliación, este debe producirse «dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro determinante de la extensión del procedimiento inspector.»

Es decir, conforme a este razonamiento, se descarta la posibilidad de computar las dilaciones e interrupciones para fijar el *dies ad quem* porque de hacerlo se produciría un **doble cómputo** de las mismas, a saber:

- 1.º Para fijar el momento válido de adopción del acuerdo de ampliación del plazo.
- 2.º Computaría para valorar la duración máxima del procedimiento.

Sinceramente, cuesta ver esta posible duplicidad en el cómputo de las dilaciones e interrupciones habidas en el procedimiento, y ello por lo siguiente:

- El que se tengan o no en cuenta para valorar si el momento en el que se acuerda la ampliación está dentro del plazo previsto por el legislador, no debe entenderse en el sentido de que su cómputo es el factor determinante para la adopción del acuerdo de ampliación. La condición determinante para poder adoptar este acuerdo es que concurren las circunstancias objetivas previstas en la ley y su desarrollo reglamentario (art. 150.1 LGT y art. 184.2 RGAT), cuya existencia justifica la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector. Solo si se dan estas circunstancias estaremos en disposición de acordar la ampliación, y ello con independencia de que se hayan producido o no dilaciones o interrupciones en el desarrollo del procedimiento. Cuestión distinta sería que la norma contemplara como causa justificativa de la ampliación la existencia de dilaciones o interrupciones en el desarrollo del procedimiento, en donde evidentemente no podrían computarse las dilaciones para ampliar el plazo y finalmente descontar las mismas para valorar si el expediente ha finalizado en el plazo correcto.
- El procedimiento inspector es único con independencia de su alcance y extensión, consecuencia de ello el plazo para desarrollar este procedimiento también es único y seguirá siendo el mismo con independencia de que se computen o no las dilaciones para fijar el *dies ad quem*. Este plazo no es otro que el regulado en los artículos 150.1 y 104.2 de la Ley General Tributaria, en donde está previsto que no se computen las dilaciones e interrupciones. En esta línea, si finalmente se valora por los órganos revisores que las dilaciones o interrupciones computadas por la Administración no deben tener esta consideración, sin ninguna duda no computarán ni para fijar el *dies ad quem* para ampliar el plazo de duración de las actuaciones ni se tendrán en consideración para valorar si el expediente se ha finalizado en el plazo establecido por el legislador.
- La aplicación del razonamiento de la Audiencia Nacional y su plasmación en la doctrina del Tribunal Supremo genera *ex novo* nuevas reglas de cálculo del plazo de duración del procedimiento según la fase en la que nos encontremos.
 - *Dies a quo* para solicitar la adopción del acuerdo de ampliación: no antes de 6 meses desde el inicio del procedimiento, sin descontar dilaciones e interrupciones (art. 184.4 LGT).
 - *Dies ad quem* para notificar el acuerdo de ampliación: 12 meses sin descontar dilaciones e interrupciones (nueva doctrina del Tribunal Supremo).
 - Plazo general para finalizar el expediente: 12 meses o hasta el plazo ampliado (hasta 24 meses), descontando las dilaciones e interrupciones habidas.
- El cómputo o no de las dilaciones en la fijación del *dies ad quem* genera como único efecto el otorgar a la Administración un mayor margen temporal para dictar el acuerdo de ampliación, pero en cualquier caso siempre dentro del plazo ordinario (12 meses, computados conforme establece el art. 104.1 LGT) de que dispone la

misma para la finalización del procedimiento. Este «efecto» en ningún caso altera el plazo **único** –duplicando el cómputo de las dilaciones– que finalmente dispone la Administración para finalizar el expediente, lo que hace difícilmente comprensible que a la vista de este razonamiento el Tribunal Supremo considere la necesidad de establecer una especialidad en el cómputo del *dies ad quem*, donde el legislador no vio necesidad de hacerlo.

Se puede criticar el hecho de que la Administración en determinados casos, y posiblemente «confiada» en la validez de las dilaciones e interrupciones computadas haya agotado, en exceso y sin causa que lo justifique, el plazo de que disponía para acordar la ampliación, conducta sin ninguna duda reprochable. Ante esta situación, es exigible a la Administración un comportamiento más diligente en aras de aumentar la seguridad jurídica del contribuyente, el cual tiene todo el derecho a conocer **cuanto antes** la voluntad de la Administración de acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento, como así lo remarca con contundencia el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 2 de febrero de 2011 [rec. núm. 5016/2006 (NFJ054448)] en donde rebate el parecer de la Audiencia Nacional en cuanto a la importancia del momento en que se debe notificar el acuerdo de ampliación, circunstancia que a su juicio «afecta a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, y genera indefensión e inseguridad jurídica».

Ahora bien, a juicio de quien suscribe, esta conducta de la Administración, reprochable en algunos casos sin ninguna duda, pero en la mayoría ajustada a las reglas que hasta fechas recientes mantenía el propio Tribunal Supremo, no justifica un cambio de criterio del tenor del operado, y menos bajo la argumentación antes reseñada. La aplicación de la antigua doctrina, entrando a valorar caso a caso los supuestos interruptivos alegados por la Administración, depuraba esos posibles comportamientos reprochables. La aplicación de esta nueva doctrina con carácter general probablemente genere la anulación de expedientes en donde no cabe valorar la existencia de un comportamiento reprochable, piénsese por ejemplo en aquellos supuestos en donde las dilaciones determinantes tengan su origen en un aplazamiento de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente, circunstancia bastante habitual y que generalmente afecta al progreso normal de la actuación inspectora. En un futuro y en este escenario, ¿se deberían denegar solicitudes de aplazamiento, para evitar estos riesgos?

El efecto positivo de esta nueva doctrina es que fija unas reglas claras ausentes de la necesidad de realizar valoraciones posteriores y, en consecuencia, eliminando factores que pueden afectar a la validez final de las actuaciones inspectoras desarrolladas.

Es de esperar que la futura Ley General Tributaria fije unas reglas claras y precisas en relación con el cómputo de los plazos de desarrollo de los procedimientos, evitando la enorme litigiosidad generada con la anterior y actual regulación de esta materia, lo que redundará sin ninguna duda en una mayor seguridad jurídica tanto para el contribuyente como para la propia Administración.

TRIBUTACIÓN DE LAS HERENCIAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (CASO PRÁCTICO)

Nicolás Sánchez García

Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la Comunitat Valenciana

Profesor Doctor Acreditado de la UDIMA y del CEF

EXTRACTO

A continuación proponemos un caso práctico relativo al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el que se analiza la tributación del supuesto de hecho consistente en la adquisición por herencia de diversos inmuebles, analizándose las opciones más relevantes que se pueden producir en el proceso liquidatorio.

Palabras claves: IIVTNU, tributación herencias y caso práctico.

ENUNCIADO

Amparo Sanz Mengual, de 53 años de edad, ha recibido en herencia de su madre, María Mengual Sancho, fallecida el día 30 de junio de 2014, los siguientes bienes inmuebles situados en la ciudad de Madrid:

- Un solar que tiene un valor catastral de 30.000 euros y un valor de mercado de 70.000 euros, adquirido por su madre el día 4 de julio del año 2008, que tiene naturaleza urbana a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) desde el día 21 de octubre de 2013.
- La vivienda unifamiliar en la que residía con su madre, desde que la adquirió el día 21 de mayo de 1980, que tiene un valor catastral de 180.000 euros, en el que un porcentaje del 70% corresponde al valor de la edificación y el resto al valor del suelo.
- El usufructo vitalicio de una vivienda en régimen de propiedad horizontal, que había sido adquirida por su madre el día 13 de octubre de 2001, que tiene un valor catastral de 90.000 euros, del que un porcentaje del 20% corresponde al suelo.
- Un terreno rústico que tiene un valor catastral de 15.000 euros, adquirido por su madre el día 29 de octubre de 2012, que se encuentra en un avanzado proceso de recalificación urbanística, estando previsto su conversión en bien inmueble de naturaleza urbana, aunque en el momento del devengo de impuesto sigue teniendo la condición de bien inmueble rústico.
- El 50% de un almacén, que tiene un valor catastral de 120.000 euros, siendo el valor catastral del suelo de 60.000 euros. Este almacén había sido adquirido por su madre en fecha 31 de enero de 1990 y lo ha recibido proindiviso junto con su hermano Manuel, que ha recibido el otro 50% de la propiedad del almacén.
- Una nave industrial que había adquirido el día 23 de octubre de 2013 y que tiene un valor catastral de 220.000 euros, del que un 30% corresponde al valor del suelo.

En el artículo 10 de la ordenanza fiscal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) del Ayuntamiento de Madrid, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), a los efectos de calcular la base imponible del impuesto, se ha dispuesto que sobre el valor del terreno en el momento del devengo se aplicarán los siguientes porcentajes:

- Periodo de 1 hasta 5 años; 3,7%.
- Periodo de hasta 10 años; 3,5%.
- Periodo de hasta 15 años; 3,2%.
- Periodo de hasta 20 años; 3%.

Asimismo, en el artículo 17 de la ordenanza fiscal del impuesto se dispone que la cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible los tipos correspondientes de la siguiente escala de gravamen:

- Periodo de 1 a 5 años; 30%.
- Periodo de 6 a 10 años: 29%.
- Periodo de 11 a 15 años: 29%.
- Periodo de 16 a 20 años: 29%.

Se pide:

Determinar el régimen jurídico aplicable a Amparo Sanz Mengual en su tributación en el IIVTNU en el Ayuntamiento de Madrid por los distintos bienes inmuebles recibidos en herencia de su madre, calculando las cuotas tributarias que deberá satisfacer.

SOLUCIÓN

1. TRIBUTACIÓN DE LAS HERENCIAS EN EL IIVTNU

En el artículo 104.1 de la LRHL se dispone que el IIVTNU es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

El IIVTNU coincide en el hecho imponible con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los que se gravan los incrementos de valor de los terrenos o ganancias patrimoniales, que se ponen de manifiesto con ocasión de la transmisión de los bienes inmuebles.

Existe una diferencia radical, sin embargo, entre el IIVTNU y el resto de impuestos citados, en la medida en que en el citado impuesto los incrementos de valor no se calculan teniendo en cuenta los valores reales que permiten cuantificar su cuantía real, sino que se realiza una estimación objetiva de bases imponibles, de acuerdo con los criterios que se recogen en las ordenanzas fiscales del impuesto.

El método de determinación de la base imponible determina que el incremento de valor aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del te-

reno, con un máximo de 20 años, con total independencia de la ganancia real obtenida con la transmisión del terreno, sin que se admita prueba en contrario y sin que exista la posibilidad de que se produzca un decremento de valor o minusvalía patrimonial.

El fundamento del IIVTNU no es tanto gravar el incremento real provocado por el titular del terreno por la diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.).

Con este impuesto se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. En este sentido, la participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución española, que en su artículo 47 dispone que la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.

En el contexto expresado, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, que son aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

En el IIVTNU se someten a gravamen los incrementos del valor de los terrenos de naturaleza urbana puestos de manifiesto como consecuencia de las herencias, en las que se produce una transmisión de la propiedad a título lucrativo o gratuito, siendo los rasgos que definen su régimen jurídico los siguientes:

- El sujeto pasivo obligado al pago del impuesto es la persona que adquiere el terreno o a cuyo favor se constituye o transmite el derecho real de que se trate, de acuerdo con el artículo 106.1 a) de la LRHL.
- El incremento de valor o base imponible del impuesto se calcula aplicando los porcentajes que hayan determinado los ayuntamientos en la correspondiente ordenanza fiscal del impuesto, multiplicados por el número de años en los que se haya generado el incremento de valor, conforme se dispone en el artículo 107.1 y 4 de la LRHL.
- Los citados porcentajes se aplican sobre el valor catastral del terreno, de forma que en el supuesto de que se encuentre edificado, será exclusivamente el valor catastral del suelo el que se tenga en cuenta, según se prevé en el artículo 107.2 a) de la LRHL.
- La cuota íntegra del impuesto se obtiene aplicando en la base imponible el tipo de gravamen establecido en la ordenanza fiscal del impuesto, que no puede superar el 30 %, según se establece en el artículo 108.1 y 2 de la LRHL.
- La cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones que se hayan establecido en la ordenanza fiscal del impuesto, conforme se dispone en el artículo 108.4 y 5 de la LRHL.

- Con carácter general el devengo del impuesto se produce cuando se transmita la propiedad del terreno o cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión, según se establece en el artículo 109.1 de la LRHL.
- El sujeto pasivo está obligado a presentar la correspondiente declaración tributaria, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente, o bien la autoliquidación del impuesto, en el supuesto de que se haya previsto en la ordenanza fiscal del impuesto, en el plazo de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, desde la fecha del devengo del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 110.2 b) y 4 de la LRHL.

El incremento de valor gravado en el IIVTNU es el que se le ha producido a la persona que ha transmitido el bien inmueble o ha constituido o transmitido el derecho real, que en el supuesto de las transmisiones por causa de muerte, es el que se le ha producido al causante o persona que ha fallecido, en la medida en que se calcula teniendo en cuenta el periodo en que el terreno ha estado en su patrimonio, con independencia de cualquier otro dato que se refiere al sujeto pasivo, que es la persona que lo adquiere.

En los supuestos de transmisiones de terrenos por causa de muerte el incremento de valor, que constituye la base imponible del impuesto, se realiza aplicando los mismos criterios que se utilizan en los supuestos de transmisiones de terreno realizadas a título oneroso.

2. TRIBUTACIÓN POR EL SOLAR

En este supuesto se realiza el hecho imponible del IIVTNU, que exige que el bien inmueble tenga naturaleza de bien inmueble urbano en el momento del devengo del impuesto, que se produce el día 19 de junio de 2014, sin que se exija que haya tenido esta naturaleza durante todo el periodo de generación del incremento de valor.

El artículo 110.2 de la LRHL configura el IIVTNU como un impuesto de devengo instantáneo, por lo que las circunstancias concurrentes en el momento del devengo del impuesto, en este supuesto en el momento de la muerte de la madre, son las que deben ser tenidas en cuenta para configurar el hecho imponible y la cuantificación de la deuda tributaria.

En consecuencia, ha de estimarse que el incremento de valor gravado en el impuesto se ha producido en un periodo de 5 años, el comprendido entre los días 4 de julio de 2008 y 19 de junio de 2014, teniendo en cuenta que solo se consideran los años completos que integren el periodo de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho periodo, conforme se dispone en el artículo 107.4.3.^a de la LRHL.

El porcentaje que determinará la base imponible, que se aplica sobre el valor catastral del terreno es del 18,5 %, que es el resultado de multiplicar el porcentaje determinado en la ordenan-

za fiscal del impuesto para los incrementos de valor generados entre 1 y 5 años por el número de años en que se ha generado el incremento de valor ($3,7 \times 5$).

La base imponible del impuesto será de 5.550 euros, que es el resultado de aplicar el citado porcentaje del 18,5 % a 30.000 euros, que es el valor catastral del terreno, sin que sea relevante el valor de mercado del solar en el momento del devengo del impuesto.

La cuota íntegra será de 1.665 euros, que es el resultado de aplicar en la base imponible el tipo de gravamen del 30 % determinado en la ordenanza fiscal del impuesto, para los incrementos de valor generados entre 1 y 5 años.

En la medida en que no se aplican bonificaciones en la cuota íntegra, la cuota líquida a ingresar con la autoliquidación del impuesto, de acuerdo con el artículo 24.1 de la ordenanza fiscal del impuesto, será de 1.665 euros, que coincide con la cuota íntegra.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN

- Porcentaje del terreno que se transmite: 100 %.
- Valor catastral del solar: 30.000 euros.
- Base imponible: 5.550 euros (18,5 % de 30.000).
- Cuota íntegra/líquida: 1.665 euros (30 % de 5.550).

3. TRIBUTACIÓN POR LA VIVIENDA UNIFAMILIAR

En el artículo 104.1 de la LRHL se dispone que el hecho imponible del impuesto es el incremento del valor de los terrenos, circunstancia que determina que este se calcule sobre el valor catastral del suelo, excluyendo el valor catastral de la edificación. Se trata de una operación que no tiene que realizar el sujeto pasivo, pues estos valores aparecen convenientemente segregados en el recibo del IBI.

El valor catastral del suelo es de 54.000 euros, en la medida en que representa un 30 % del valor catastral de la vivienda unifamiliar, dado que el valor catastral de la edificación es el 70 % del total (30 % de 180.000).

El incremento de valor gravado en el impuesto se ha producido en un periodo de 34 años, el comprendido entre los días 21 de mayo de 1980 y 19 de junio de 2014. En cualquier caso, en la medida en que el artículo 107.1 de la LRHL dispone que la base imponible del impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años, solo se tendrá en cuenta este periodo máximo.

El porcentaje que determinará la base imponible, que se aplica sobre el valor catastral del terreno es del 60%, que es el resultado de multiplicar el porcentaje determinado en la ordenanza fiscal del impuesto para los incrementos de valor generados en periodos de hasta 20 años (3×20).

La base imponible del impuesto será de 32.400 euros, que es el resultado de aplicar el porcentaje del 60% a 54.000 euros, que es el valor catastral del suelo de la vivienda unifamiliar.

La cuota íntegra será de 9.396 euros, que es el resultado de aplicar en la base imponible el tipo de gravamen del 29% determinado en la ordenanza fiscal del impuesto, para los incrementos de valor generados entre 16 y 20 años.

La cuota líquida del impuesto, de acuerdo con lo que se dispone en el artículo 108.3 de la LRHL, será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra la bonificación potestativa prevista en el artículo 108.4 de la LRHL, que se ha establecido en el artículo 18 de la ordenanza fiscal del impuesto.

La citada bonificación se aplica en los supuestos en los que el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, de los locales afectos a la actividad económica ejercida por este, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo de dominio sobre los referidos bienes, a favor de los descendientes, ascendientes, por naturaleza o adopción, y del cónyuge.

En estos supuestos la cuota íntegra del impuesto se verá bonificada en función del valor catastral del suelo correspondiente a dichos bienes, con independencia del valor atribuido al derecho, mediante la aplicación de los siguientes porcentajes reductores:

- El 95 % si el valor catastral del suelo es inferior o igual a 28.250 euros.
- El 75 % si el valor catastral del suelo es superior a 28.250 euros y no excede de 47.500 euros.
- El 50 % si el valor catastral del suelo es superior a 47.500 euros y no excede de 66.000 euros.
- El 15 % si el valor catastral del suelo es superior a 66.000 euros.

En todo caso, para tener derecho a la bonificación, tratándose de la vivienda habitual, el adquirente debe haber convivido con el causante los dos años anteriores al fallecimiento y mantener la adquisición, y continuar empadronado en dicha vivienda, durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que falleciese dentro de ese plazo.

En la medida en que el sujeto pasivo había convivido con su madre en la vivienda familiar desde el día 21 de mayo de 1980, resulta de aplicación la bonificación, y teniendo en cuenta que el valor catastral del suelo es de 54.000 euros, se aplicará un porcentaje de bonificación del 50 %, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la ordenanza fiscal, que prevé cuatro porcentajes de deducción diferentes, dependiendo del valor catastral del suelo.

La cuota líquida se eleva a la cantidad de 4.698 euros, que representa el 50 % de la cuota íntegra, una vez restada una bonificación de 4.698 euros (50 % de 9.396).

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN

- Porcentaje del terreno que se transmite: 100 %.
- Valor catastral del suelo: 54.000 euros.
- Base imponible: 32.400 euros (60 % de 54.000).
- Cuota íntegra: 9.396 euros (29 % de 32.400).
- Cuota líquida: 4.698 euros (50 % de 9.396).

4. TRIBUTACIÓN POR LA VIVIENDA EN RÉGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

El IIVTNU grava el incremento del valor de los terrenos, que en este supuesto es el valor catastral del suelo, que es el 20 % del valor catastral del bien inmueble, circunstancia que determina que el valor a tener en cuenta al iniciar la liquidación del impuesto será de 18.000 euros (20 % de 90.000).

En el artículo 107.2 b) de la LRHL se dispone que en la constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio la base imponible del impuesto se calcula sobre la parte del valor que represente el valor de los referidos derechos calculado respecto al valor del terreno, mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

El artículo 10.2 a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITPAJD dispone que en los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 % del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 % menos por cada año más con el límite mínimo del 10 % del valor total.

La aplicación de la regla anterior para el cálculo del valor del usufructo vitalicio determina la realización de las siguientes operaciones:

- En primer lugar, se calcula el exceso de edad sobre 19 años que tiene el usufructuario. En este supuesto, dado que el usufructuario tiene 53 años, este exceso será de 34 años ($53 - 19 = 34$).

- En la medida en que el 70 % es el porcentaje máximo del usufructo, para un usufructuario de 19 o menos años, al citado porcentaje se le resta el resultado obtenido en el paso anterior y se obtiene el porcentaje que representa el usufructo recibido, que en este supuesto es del 36 % ($70 - 34 = 36$).
- El resultado de la operación anterior será el porcentaje que constituye el usufructo respecto al valor catastral del suelo. En este supuesto el valor del usufructo será el 36 % del valor catastral del suelo, que será 6.480 euros (36 % de 18.000).

La base imponible del impuesto se calcula a partir del valor del usufructo vitalicio en el momento del devengo del impuesto, aplicando los porcentajes previstos en la ordenanza fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107.4 de la LRHL, en función de los años en que se ha generado el incremento de valor.

El incremento de valor se ha generado entre la fecha de adquisición del bien inmueble, que se produjo el día 13 de octubre de 2001, y la fecha de constitución del usufructo vitalicio, que se produjo el día de la muerte de la madre, en fecha 19 de junio de 2014. En este supuesto el periodo de generación del incremento de valor sujeto al impuesto ha sido de 12 años.

En la ordenanza fiscal del impuesto se dispone un porcentaje de 3,2 para los periodos impositivos de hasta 15 años, por lo que la base imponible será el 38,4 % del valor del usufructo ($3,2 \times 12$). La base imponible será 2.488,32 euros (38,4 % de 6.480).

La cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible, tal y como se dispone en el artículo 108.2 de la LRHL. En este supuesto la ordenanza fiscal ha establecido un tipo de gravamen del 29 % para los incrementos de valor generados en periodos entre 11 y 15 años, por lo que la cuota íntegra será de 721,61 euros (29 % de 2.488,32).

En la medida en que no se aplican bonificaciones en la cuota íntegra, la cuota líquida a ingresar con la autoliquidación del impuesto, de acuerdo con el artículo 24.1 de la ordenanza fiscal del impuesto, será de 721,61 euros, que coincide con la cuota íntegra.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN

- Porcentaje del terreno sobre el que se constituye el usufructo: 100 %.
- Valor catastral del suelo: 18.000 euros.
- Valor del usufructo vitalicio: 6.480 euros (36 % de 18.000).
- Base imponible: 2.488,32 euros (38,4 % de 6.480).
- Cuota íntegra/líquida: 721,61 euros (29 % de 2.488,32).

5. TRIBUTACIÓN POR EL TERRENO RÚSTICO

El artículo 104.2 de la LRHL dispone que no está sujeto al impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI.

En el citado precepto legal se especifica que está sujeto al impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos del IBI, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro Inmobiliario o en el padrón que se formaliza anualmente para la gestión del IBI.

En el mismo sentido que en el IBI, en el IIVTNU existe una remisión a la normativa urbanística para la consideración de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, de forma que tienen esta consideración en la normativa urbanística, se encuentran sujetos al IIVTNU, incluso en el supuesto de que no tengan valor catastral como bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Con independencia de la circunstancia anterior, que se encuentra prevista de forma expresa en el artículo 104.2 de la LRHL, una constante jurisprudencia del Tribunal Supremo ha determinado que si unos terrenos no tienen todavía la condición de solar, ni ostentan la clasificación formal, según norma urbanística definitivamente aprobada y oportunamente publicada, de bienes inmuebles de naturaleza urbana, pero gozan de una vocación o expectativa inmediata de serlo, los incrementos de valor que experimenten estos terrenos se encuentran sujetos al IIVTNU.

El fundamento de esta jurisprudencia del Tribunal Supremo se encuentra en esa posibilidad virtual próxima de ser urbanizados y edificables lo que provoca, incluso antes de que se cierre todo el *iter* procedimental de la clasificación urbanística, el incremento del valor y que determina que los interesados, fundados solo en esas inminentes expectativas, procedan a su adquisición o venta por precios que nada tienen que ver, ostensiblemente, con la naturaleza de puramente rústicos o agrícolas que formalmente tienen.

En estos supuestos se podrá liquidar provisionalmente el impuesto con arreglo al valor catastral que tenga en el momento del devengo como bien inmueble de naturaleza rústica, con independencia de que se pueda practicar una liquidación definitiva, una vez se haya obtenido el valor catastral como bien de naturaleza urbana, conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan.

En consecuencia, ha de estimarse que el incremento de valor gravado en el impuesto se ha producido en un periodo de 1 año, el comprendido entre los días 29 de octubre de 2012 y 19 de junio de 2014, teniendo en cuenta que solo se consideran los años completos que integren el periodo de puesta de manifiesto del incremento de valor.

El porcentaje que determinará la base imponible, que se aplica sobre el valor catastral del terreno, es de 3,7%, que es el resultado de multiplicar el porcentaje determinado en la ordenan-

za fiscal del impuesto para los incrementos de valor generados entre 1 y 5 años por el número de años en que se ha generado el incremento de valor ($3,7 \times 1$).

La base imponible del impuesto será de 555 euros, que es el resultado de aplicar el porcentaje de 3,7% a 15.000 euros, que es el valor catastral del terreno.

La cuota íntegra será de 166,5 euros, que es el resultado de aplicar en la base imponible el tipo de gravamen del 30% determinado en la ordenanza fiscal del impuesto, para los incrementos de valor generados entre 1 y 5 años.

En la medida en que no se aplican bonificaciones en la cuota íntegra, la cuota líquida a ingresar con la autoliquidación del impuesto, de acuerdo con el artículo 24.1 de la ordenanza fiscal del impuesto, será de 166,5 euros, que coincide con la cuota íntegra.

Con posterioridad, una vez que el terreno tenga un valor catastral como bien inmueble de naturaleza urbana, y siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 a) de la Ley General Tributaria, el Ayuntamiento de Madrid practicará una liquidación definitiva, de la que se deducirá la cuota de la liquidación provisional practicada.

El nuevo valor catastral se aplicará referido a la fecha del devengo del impuesto, de forma que se corregirá aplicando a la inversa los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

En estos supuestos, en la medida en que para el sujeto pasivo constituye una garantía tomar conocimiento del acto administrativo que realiza la valoración del bien inmueble, con anterioridad a su aplicación, se le debe notificar de forma expresa el valor catastral, con la finalidad de que tenga la posibilidad efectiva de impugnarlo, con anterioridad a que alcance su efectividad.

En la medida en que el valor catastral constituye el presupuesto sobre el que se va a determinar posteriormente la base imponible del IIVTNU, es evidente que ese valor no puede quedar determinado a espaldas del sujeto pasivo del impuesto, ya que, al menos, ha de notificársele al mismo para que pueda formalizar reclamación económico-administrativa contra los valores determinados si no estuviera conforme.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

- Porcentaje del terreno que se transmite: 100%.
- Valor catastral del solar: 15.000 euros.
- Base imponible: 555 euros (3,7% de 15.000).
- Cuota íntegra/líquida: 166,5 euros (30% de 555).

6. TRIBUTACIÓN POR EL ALMACÉN

El almacén lo ha recibido proindiviso con su hermano, por lo que solo ha recibido un 50 % de la propiedad. En consecuencia, la liquidación del impuesto debe realizarse a partir del 50 % del valor catastral del suelo, que asciende a 30.000 euros (60.000/2).

El incremento de valor gravado en el impuesto se ha producido en un periodo de 24 años, que se reduce a 20 años en función de lo dispuesto en el artículo 107.1 de la LRHL, que establece que este es el periodo máximo a tener en cuenta para el cálculo de la base imponible del impuesto.

El porcentaje que determinará la base imponible, que se aplica sobre el valor catastral del terreno es del 60 %, que es el resultado de multiplicar el porcentaje determinado en la ordenanza fiscal del impuesto para los incrementos de valor generados entre 16 y 20 años por el número de años en que se ha generado el incremento de valor (3×20).

La base imponible del impuesto será de 18.000 euros, que es el resultado de aplicar el porcentaje del 60 % a 30.000 euros, que se corresponde con el 50 % del valor catastral del suelo del almacén, por haber recibido este porcentaje de la propiedad.

La cuota íntegra será de 5.220 euros, que es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 29 % determinado en la ordenanza fiscal del impuesto, para los incrementos de valor generados entre 16 y 20 años.

En la medida en que no se aplican bonificaciones en la cuota íntegra, la cuota líquida a ingresar con la autoliquidación del impuesto, de acuerdo con el artículo 24.1 de la ordenanza fiscal del impuesto, será de 5.220 euros, que coincide con la cuota íntegra.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN

- Porcentaje del terreno que se transmite: 50 %.
- Valor catastral del solar: 30.000 euros.
- Base imponible: 18.000 euros (60 % de 30.000).
- Cuota íntegra/líquida: 5.220 euros (29 % de 18.000).

7. TRIBUTACIÓN POR LA NAVE INDUSTRIAL

Es posible que se ponga de manifiesto un incremento de valor con ocasión de la transmisión de la nave industrial, pero los incrementos de valor cuyo periodo de generación es inferior al año no se encuentran sujetos al IIVTNU.

Se trata de un supuesto de no sujeción que no se recoge de forma expresa en el artículo 104 de la LRHL; pero que se deduce de la redacción del artículo 107.4 de la LRHL, que dispone lo siguiente:

- En el cálculo del número de años en el que se ha producido el incremento de valor solo se consideran los años completos que integren el periodo de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho periodo. En consecuencia, cualquier periodo inferior al año debe considerarse como cero.
- En el cuadro de porcentajes anuales que se giran sobre el valor catastral del terreno, para calcular el incremento del valor, no hay asignado ninguno a los periodos de menos de un año, en la medida en que el primero de ellos se refiere a los incrementos generados en un periodo de uno hasta cinco años.

La no sujeción de los incrementos de valor generados en un periodo inferior al año en estos supuestos no tiene ninguna excepción, pues aunque el artículo 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el régimen especial del municipio de Barcelona, dispone la sujeción al impuesto de estos incrementos de valor en esta ciudad, se excluyen de forma expresa las transmisiones gratuitas por causa de muerte.

En consecuencia, Amparo Sanz Mengual no tendrá que presentar la autoliquidación del IIVTNU por la adquisición por herencia de la nave industrial.

JAPÓN Y ESPAÑA. UNA PERSPECTIVA CONTABLE

Francisco José López Arceiz

Inés Suárez Perales

*Departamento de Contabilidad y Finanzas.
Universidad de Zaragoza*

EXTRACTO

La economía japonesa presenta actualmente fuertes tasas de crecimiento y oportunidades de negocio para las empresas españolas. Sin embargo, su sistema de información contable no se encuentra adaptado a las normas internacionales de contabilidad. La existencia de criterios locales de reconocimiento y valoración puede afectar a la valoración del entorno, así como a las probabilidades de expansión en este mercado. El objetivo de este trabajo es analizar el sistema contable nipón, haciendo hincapié en aquellos aspectos en los que existen mayores diferencias tanto en reconocimiento y valoración como en presentación de cuentas anuales. En este sentido, la valoración de distintos aspectos culturales sigue siendo un elemento crítico a la hora de explicar la diversidad contable detectada.

Palabras claves: sistema contable, IFRS, JP GAAP y registro y valoración.

Fecha de entrada: 26-01-2014 / Fecha de aceptación: 20-02-2014

JAPAN AND SPAIN. AN ACCOUNTING VIEWPOINT

ABSTRACT

The Japanese economy currently has strong growth rates and business opportunities for Spanish companies. But its accounting information system is not adapted to the international accounting standards. The existence of local criteria of recognition and measurement may affect the valuation of the environment and the probabilities for expansion in this market. The aim of this paper is to analyze the Japanese accounting system, emphasizing those aspects where there are greater differences in both recognition and measurement and presentation of financial statements. In this regard, the assessment of different cultural aspects remains a critical element in explaining the detected accounting diversity.

Keywords: accounting system, IFRS, JP GAAP and recognition and measurement.

Sumario

1. Introducción
2. Antecedentes y ubicación del sistema contable nipón
3. Tipos societarios y estados financieros
 - 3.1. Tipos societarios
 - 3.2. Organizaciones mercantiles y estados financieros
4. Sistema de información contable
 - 4.1. Marco conceptual y usuarios de la información contable
 - 4.2. Profesión contable y órganos supervisores
 - 4.3. Criterios contables de reconocimiento, valoración y presentación de información
5. Estudio de un caso: West Tokio Railway
6. Conclusiones

Bibliografía

NOTA: Los autores quieren agradecer la colaboración de la doctora Ana BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, así como la financiación concedida por el Proyecto B102/13 de la Diputación General de Aragón sin cuya ayuda este trabajo no hubiera podido realizarse.

Código JEL: M41, K22.

1. INTRODUCCIÓN

Las similitudes entre la crisis que afectó a Japón en los años 90 y la actual crisis que atraviesa la economía española motivan el presente estudio. La inestabilidad de los mercados de capitales junto con la explosión de la burbuja inmobiliaria parecen ser las causas comunes en ambos países. El sistema contable es la herramienta que permite procesar las consecuencias de estos movimientos de la economía real, por ese motivo el estudio del sistema japonés cobra una especial relevancia.

La economía japonesa es propia de un país desarrollado. Para el año 2012 se constata como el sector servicios ocupa el 71,7% del PIBpm frente al 1,4% del sector primario y el 26,9% del secundario. La especialización en el sector de las TIC y la necesidad de importar distintos recursos convierten a Japón en un destino favorable para las empresas españolas. Conocer el mercado nipón y sus sistemas de información se convierte poco a poco en una necesidad.

El objetivo perseguido con este trabajo es analizar el sistema contable japonés y detectar sus principales diferencias con el sistema contable internacional. La principal aportación de este trabajo pasa por analizar la influencia de los factores culturales en la configuración de un sistema contable (NOBES, 2008), así como por mostrar el tratamiento de los distintos elementos patrimoniales, información que las empresas españolas deben tener en cuenta a la hora de invertir.

La estructura de este trabajo es la siguiente. Una vez realizada esta introducción, el trabajo ubica el sistema legal japonés en lo que se ha denominado como el «triángulo normativo». A continuación se presentan los distintos tipos societarios, así como los distintos estados financieros elaborados en el sistema nipón. En el cuarto apartado se analiza su normativa contable, haciendo énfasis en las diferencias en los criterios de reconocimiento y valoración. El quinto apartado presenta el estudio de un caso en el que se compara la estructura de cuentas anuales de una empresa japonesa que aplica criterios locales frente a la estructura de una empresa española que aplica normativa internacional. Finalmente, se presentan las conclusiones de este trabajo señalando los aspectos en los que se ha detectado una mayor diversidad.

2. ANTECEDENTES Y UBICACIÓN DEL SISTEMA CONTABLE NIPÓN

Los orígenes del sistema contable japonés son similares a los del sistema contable español. A finales del siglo XIX durante el reinado del Emperador Meiji (1867-1912), el Gobierno nipón envió juristas japoneses a Alemania y a la vez invitó a distintas autoridades académicas europeas a visitar Japón. Esta confluencia de culturas dio lugar a un derecho de carácter escrito fuertemente influenciado por el derecho continental (especialmente alemán y francés). Esta construcción recuerda al sistema normativo español, fuertemente influenciado también por el derecho continental europeo.

El sistema contable nipón forma un sistema legal triangular caracterizado por la interacción de las siguientes normativas (CHOI et ál., 2011):

- Normativa societaria. Desde el punto de vista contable, se caracteriza por proporcionar un elevado grado de protección al inversor mediante el uso del coste histórico.
- Normativa del mercado de valores. Las sociedades cotizadas deben cumplir, además, con la normativa elaborada por el organismo supervisor del mercado de valores japonés (*Financial Services Agency*). Dicha normativa fue impuesta por Estados Unidos tras la II.^a Guerra Mundial, por lo que sigue el modelo de la *US Securities Act*. La normativa de valores (de origen anglosajón) se orienta hacia la transparencia, lo que tiene ciertas consecuencias en el uso de la terminología, la forma y el contenido de los estados financieros.
- Normativa fiscal. Al igual que sucede en Alemania o Francia hay una gran influencia de la normativa fiscal en la normativa contable, en especial, en lo que se refiere a la deducibilidad fiscal de determinados gastos. En este sentido, la base imponible del impuesto de sociedades japonés se calcula a partir del resultado contable.

Bajo este sistema triangular se aglutinan algunos preceptos del Código de Comercio, de la Ley de Valores y Bolsa y de la Ley de Impuestos por Ingresos Corporativos. A partir de aquí es posible encontrar en *soft-law* desarrollado por algunas entidades con cierto prestigio como son el Consejo de Contabilidad Empresarial, el Consejo de Estándares Contables de Japón, el Instituto Japonés de Contables Certificados o la Fundación de Estándares Contables Financieros.

En definitiva, nos encontramos con un derecho de impronta continental, escrito, de tipo jerárquico y con una fuerte influencia del derecho alemán. Estos caracteres se verán reflejados en la forma y el contenido de la normativa contable nipona.

3. TIPOS SOCIETARIOS Y ESTADOS FINANCIEROS

3.1. TIPOS SOCIETARIOS

Tras la reforma legal del año 2006 se reconocen cuatro tipos de organizaciones empresariales sujetas a la normativa contable. Esta reforma se mantiene dentro de una línea continuista respecto del derecho continental europeo, pero incorpora algunos matices provenientes del derecho norteamericano. La razón de esta incorporación hay que buscarla en los flujos comerciales mantenidos por Japón, donde Estados Unidos ocupa uno de los principales lugares. Dado que el objetivo de este trabajo es detectar las diferencias en la normativa contable, es útil analizar con carácter previo, los distintos tipos societarios:

- *Kabushiki-gaisha (KK)*. Se trata de una sociedad capitalista cuyo capital social se encuentra dividido en partes alícuotas que atribuyen derechos económicos y políti-

cos a sus tenedores. Puede conocer dos modalidades, abierta o cerrada, en función de la posibilidad de apelar a la financiación de los mercados bursátiles. Desde el derecho comparado podría entenderse como sociedad anónima.

- *Goudou-gaisha (GK)*. Esta modalidad societaria es una importación del derecho norteamericano. Su aparición tuvo lugar a raíz de la reforma societaria introducida en el año 2006. Esta sociedad limita la responsabilidad de los socios por las deudas sociales al capital aportado (responsabilidad inmanente) al igual que la anterior. En relación con los órganos de administración se presentan importantes limitaciones. Esta forma societaria no puede acceder al consejo de administración por lo que los socios eligen un *shikko shain* (administrador único). Se aproximaría a lo que en derecho español sería una sociedad de responsabilidad limitada.
- *Goumei-gaisha*. Esta sociedad representa el tipo básico de las sociedades niponas. Se trata de una entidad caracterizada por la responsabilidad trascendente de los socios que responden de las deudas sociales contraídas por la entidad con su propio patrimonio. Esta característica las hace impopulares, si bien son el tipo básico de las sociedades mercantiles. Tanto su papel en el sistema jurídico como su regulación recuerdan a lo que en España sería una sociedad colectiva.
- *Goushi-gaisha*. La principal característica de este tipo de sociedad es la presencia de dos tipos de socios:
 1. Socios generales: asumen la gestión de la entidad y con ella la responsabilidad trascendente respecto de las deudas sociales.
 2. Socios con responsabilidad limitada. Son socios de carácter capitalista que limitan su responsabilidad al principal aportado en el capital social de la firma.

Este tipo de sociedad se vincula a lo que en derecho español sería la sociedad comanditaria simple.

Al igual que sucede en España la creación de sociedades atípicas no está permitida en Japón. Es cierto que el régimen anterior a la II.^a Guerra Mundial reconocía la creación de los *zaibatsu* como grandes conglomerados de empresas. Sin embargo, la ocupación norteamericana terminó con estas estructuras empresariales. Actualmente, es posible la creación de *holdings* empresariales gracias a la reforma operada en 2006. En cualquier caso, durante este periodo de prohibición aparecieron diferentes fenómenos asociativos (*keiretsu*) que derivaron en la práctica en estructuras similares a los antiguos *zaibatsu* (son ejemplo de ello empresas como Mitsubishi). Los *keiretsu* aparecieron como agrupaciones de empresas en un determinado sector que buscaban sinergias de cara a competir en los diferentes mercados. Estas agrupaciones suelen contar con el respaldo de los bancos, así como con la participación del Gobierno. Durante muchos años fue una forma de burlar la prohibición de crear *zaibatsu*, sin embargo, desde 2006 su utilización ha decrecido notablemente. En todo caso, la normativa mercantil únicamente reconoce cuatro formas básicas de ejercicio de la actividad mercantil. Dos formas bajo sistemas de responsabilidad inmanente

(KK y GK) y dos sistemas de responsabilidad trascendente (*goumei* y *goushi*). La intensidad en la aplicación de la normativa contable variará en función de la forma jurídica elegida.

3.2. ORGANIZACIONES MERCANTILES Y ESTADOS FINANCIEROS

La normativa contable nipona exige a las sociedades mercantiles la elaboración de cuatro estados financieros y un informe adicional:

- Balance de situación.
- Cuenta de pérdidas y ganancias.
- Estado de cambios en el patrimonio neto.
- Notas de apoyo.
- Informe de gestión.

Balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto no difieren en exceso de las construcciones utilizadas en España. El informe de gestión y las notas de apoyo son diferentes. En el informe de gestión se plantea una descripción de la actividad y de sus sistemas de control interno, así como información sobre sus operaciones, posición financiera y resultados operativos. Por su parte, las notas de apoyo detallan el contenido de los estados financieros, siendo un género de memoria. Ahora bien, la normativa de sociedades impone un contenido obligatorio en este último estado financiero:

- Cambios en obligaciones y otros empréstitos a corto y largo plazo.
- Cambios en el activo fijo y en la amortización acumulada.
- Activos en garantía (ej. hipotecas).
- Garantías de deuda.
- Cambios en las provisiones.
- Operaciones con los accionistas mayoritarios.
- Operaciones intra-grupo.
- Información sobre conflictos de interés.
- Remuneración a los administradores y auditores de la entidad.

Con carácter general, todos estos estados financieros deben ser elaborados con periodicidad anual por la entidad. La normativa no exige la elaboración del estado de flujos de efectivo. Sin embargo, la normativa del mercado de valores incluye la obligación de elaborar el estado de flujos de efectivo. Además, contiene las normas necesarias para la consolidación contable. Desde el año 2008,

las entidades cotizadas deben suministrar información con periodicidad trimestral. También desde esa fecha es obligatorio el envío de un informe anual sobre el estado del sistema de control interno.

Por último, la *Financial Services Agency* exige la elaboración de información previsional. En concreto, son exigibles los siguientes documentos para sociedades cotizadas:

- Previsión de *cash-flow* de los seis meses siguientes a la fecha de cierre.
- Previsión sobre nuevas inversiones.
- Previsión sobre niveles de producción y actividad.

Estos estados previsionales no forman parte del informe anual, sino que se envían al organismo supervisor como documentos separados. Como se puede apreciar hay una notable diferencia de trato entre la normativa española y nipona. Esa diferencia se explica por las influencias extranjeras en la normativa japonesa. Así, la normativa de sociedades responde al espíritu de la Europa continental, mientras que la normativa de valores responde a la esfera de influencia norteamericana.

4. SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE

4.1. MARCO CONCEPTUAL Y USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

Japón es un país con escasa tradición en la elaboración de marcos conceptuales. Es en el año 2006 cuando, a raíz de la reforma en el Código de Comercio, se empieza a plantear la necesidad de elaborar un marco conceptual para el sistema contable japonés. El planteamiento respecto de los usuarios de la información financiera no tiene nada que ver con la estructura que presenta el IASB. Así, el *Accounting Standards Board of Japan* (ASBJ) planteaba en 2006 la siguiente estructura de usuarios:

- Usuarios primarios. Dentro de este apartado se distinguen tres usuarios: inversores (quienes proveen de fondos a la empresa), directivos (que demandan información para dirigir la firma) y auditores (que verifican la calidad de la información contable elaborada).
- Usuarios secundarios. Aquí se incluyen todos los demás, si bien la propuesta de marco conceptual del ASBJ únicamente habla del público en general.

La estructura de usuarios existente en el país nipón es ajena a la estructura que han implantado las normas internacionales. En primer lugar, el accionariado japonés es pasivo, siendo la dirección (en forma de consejo o administrador único) quien asume el protagonismo. En segundo lugar, los trabajadores como indica la Oficina de Comercio Exterior están preparados y son dóciles por lo que no demandan información o presencia en los órganos de administración como ocurre en otros países con otras culturas organizativas (KANDEL y LAZEAR, 1992). Por último, el resto de

usuarios externos, clientes, proveedores, etc., se agrupan bajo ese renglón de usuarios secundarios. Por tanto, estamos ante un sistema muy distinto que originará también una contabilidad diferente.

4.2. PROFESIÓN CONTABLE Y ÓRGANOS SUPERVISORES

A diferencia de lo que ocurre en otros países, el acceso a la profesión contable se encuentra fuertemente regulado. Los contables fiscales (lo que aquí serían asesores fiscales) deben pertenecer al *Japanese Institute of Certified Public Accountants* (JICPA). Este órgano de carácter colegiado asume tres funciones dentro del sistema contable japonés:

- Elaboración y reforma del Código de Conducta de la profesión.
- Publicación de guías en determinadas materias contables.
- Sirve de apoyo a los organismos gubernamentales de cara a la elaboración de normativa contable.

Este instituto forma parte de los principales organismos internacionales en materia contable. En este sentido, el JICPA es miembro de la Federación Internacional de Contables (IFAC).

La función auditora se encuentra íntimamente ligada a la función contable. Sin embargo, Japón ha optado por un sistema en el que la profesión contable tiene una regulación separada de la profesión de auditoría. En concreto, los auditores [denominados como *certified public accountant* (CPA)] deben pertenecer, además de a la JICPA, a la *Auditing Oversight Board* (AOB). Las autoridades administrativas niponas tienen un gran peso en el AOB. De esta manera, nombran a su presidente y se encargan de establecer los sistemas de control que permitan garantizar la calidad de la función auditora.

Además, ambos organismos tienen un importante papel en la elaboración de normas contables y de auditoría. Muchas de las resoluciones que emiten estas organizaciones son tenidas en cuenta con posterioridad por parte de los órganos encargados de la elaboración de las normas tal como se ha comentado con anterioridad.

El sistema triangular da lugar a la aparición de distintos organismos reguladores. El derecho de sociedades se manifiesta a través del Ministerio de Justicia, la normativa del mercado de valores a través de la Agencia de Servicios Financieros (equivalente a la CNMV) y la normativa tributaria se corresponde con el JICPA. Hasta el año 2001, la Agencia de Servicios Financieros contaba con un consejo encargado de la elaboración de las normas contables, el llamado *Business Accounting Council* (BAC). Sin embargo en esta fecha se establece una junta encargada de la realización de las normas de contabilidad, la *Accounting Standards Board of Japan* (ASBJ) con su correspondiente órgano regulador: *Financial Accounting Standards Foundation* (FASF). Actualmente son estos dos organismos los encargados de elaborar las normas de contabilidad japonesas. Este organismo está formado por quince miembros, cuatro de ellos a tiempo completo. Cabe destacar que ambos son organismos presuntamente independientes y que su financiación proviene del sector privado, no del gobierno, lo que hace que su información sea más fiable y

transparente que el BAC. Ahora bien, la presencia gubernamental queda garantizada, además de tener la última palabra en la promulgación de las normas contables.

Desde 2005 el ASBJ colabora con el IASB para reducir las diferencias entre las normas contables japonesas y las internacionales. Con el Acuerdo de Tokio de 2008 se pretendía que tres años después la convergencia entre ambas normas contables fuera completa. Sin embargo, el terremoto de 2011 ha supuesto una moratoria en el proceso de convergencia.

4.3. CRITERIOS CONTABLES DE RECONOCIMIENTO, VALORACIÓN Y PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN

Inmovilizado inmaterial. El inmovilizado inmaterial recoge aquellas partidas relacionadas con el activo fijo del balance pero que tienen una naturaleza intangible. Su tratamiento contable difiere en función de la cultura contable en que nos encontramos. La doctrina viene reconociendo los siguientes aspectos de diversidad contable internacional:

1. Reconocimiento. En las normas IFRS (IAS 38) la definición de activo intangible incluye los siguientes componentes:
 - a) Que sea claramente identificable por parte de la empresa.
 - b) Que la empresa tenga el control y no únicamente la propiedad sobre el activo intangible.
 - c) Que el activo intangible sea capaz de generar beneficios económicos futuros para la empresa.

Una vez cumplida esta definición, el activo inmaterial se activa si este cumple las siguientes condiciones:

- a) Que los beneficios esperados generados por el activo inmaterial sean percibidos por la entidad.
- b) Que el coste del activo pueda ser valorado con certeza.

Por tanto, bajo la normativa IFRS es necesario tanto el cumplimiento de la definición como el cumplimiento de los criterios de reconocimiento.

En cuanto al reconocimiento del inmovilizado intangible por las normas contables japonesas (JP GAAP), no existe una definición concreta de activo intangible. Sin embargo la normativa enumera una serie de elementos que pueden ser considerados como activo intangible:

- a) Fondo de comercio.
- b) Patentes.

c) Derechos de edificación.

d) Marcas.

La lista anterior es meramente ejemplificativa, pues al no establecerse una definición concreta la normativa deja abierta la posibilidad de reconocer como activos intangibles otros elementos patrimoniales.

2. Valoración. Bajo la IAS 38 se reconoce la posibilidad de valorar tanto bajo el criterio de coste histórico como bajo el criterio de coste revalorizado. En cuanto a las JP GAAP únicamente se permite el uso del criterio de coste histórico. A pesar de esta diferencia tanto en un caso como en otro se permite la incorporación de los costes de adquisición en el valor del activo intangible.
3. Amortización. En el contexto de las IFRS se utilizará el método que mejor refleje el patrón real de uso del activo intangible. En caso de duda, la normativa recomienda el uso del método de amortización lineal. Por contra, las normas contables japonesas unifican en esta materia la normativa contable con la fiscal, de tal manera que los coeficientes de amortización contable utilizados coinciden con los coeficientes usados en la normativa tributaria. En cuanto a la vida útil de los intangibles la normativa IFRS distingue entre vida útil definida e indefinida. Si su vida útil es indefinida no se amortiza. En cambio, si la vida útil es definida habrá que atender al número de años que el activo estará en funcionamiento o a las unidades producidas gracias al mismo, y la normativa japonesa no reconoce vida útil indefinida y la definida se somete nuevamente a la normativa fiscal. Por tanto, la amortización de intangibles es un área en la que la diversidad contable se hace patente.

Inmovilizado material. Este inmovilizado recoge todos aquellos elementos de activo fijo de naturaleza tangible. Al igual que ocurría en el caso anterior, la normativa IFRS y los JP GAAP presentan diferencias notables.

1. Valoración. La IAS 16, dentro de la normativa IFRS, permite la utilización de los criterios de coste histórico y de coste revalorizado. Por el contrario, los JP GAAP solamente permiten, al igual que sucedía en el caso anterior, el uso del criterio de coste histórico. Posteriormente, se analizará el tratamiento de los costes de endeudamiento para la adquisición de inmovilizado material, así como el tratamiento contable de las subvenciones a la adquisición de inmovilizado material en una y otra normativa.
2. Amortización. La normativa internacional indica que se debe usar aquel método que refleje mejor el desgaste sufrido por el activo financiero. En los JP GAAP la depreciación sufrida por el activo financiero se reconocerá teniendo en cuenta la vida útil del activo o las unidades producidas. En relación con los métodos, la normativa japonesa permite utilizar cualquier método. Por tanto, no hay grandes diferencias. Sin embargo, a fin del ejercicio económico la normativa IFRS obliga a revisar vida útil, valor residual y método de amortización, mientras que bajo los JP GAAP no es necesario llevar a cabo esta revisión.

Inversiones financieras. El tratamiento de las inversiones financieras ha sido objeto de reforma en la normativa japonesa. Lo primero que llama la atención es la diferencia en el criterio de clasificación de los instrumentos financieros. La IAS 39 establece como criterio de clasificación la manera en que la empresa va a liquidar o recuperar la inversión (mercado o vencimiento del contrato). Este criterio permite distinguir cuatro categorías:

- a) Activos a valor razonable con ajuste a resultados.
- b) Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
- c) Activos disponibles para la venta.
- d) Inversiones crediticias.

Frente a este criterio, la normativa japonesa orientada al derecho de sociedades opta por el criterio de forma legal. De esta forma, se establecen categorías tales como derivados, préstamos y títulos. Dentro de esta última categoría a su vez se reconocen distintas subcategorías:

- a) Títulos para negociación.
- b) Títulos mantenidos hasta vencimiento.
- c) Inversiones en filiales y asociadas.
- d) Otros títulos (con un contenido similar a la cartera de activos disponibles para la venta).

Las clasificaciones son críticas pues determinan los criterios de valoración a utilizar. En consecuencia, si la normativa internacional clasifica de una manera y la normativa nipona de otra, los criterios contables de valoración de las inversiones financieras no coincidirán.

El *reconocimiento* de un instrumento financiero supone su aparición en el balance de la entidad. La IAS 39 dice que un activo financiero se reconoce en el momento en que la entidad se convierte en parte del contrato. La normativa japonesa por el contrario dice que el reconocimiento tiene lugar en la fecha de la transacción. Normalmente, uno se convierte en parte en el momento de llevar a cabo la transacción, pero no siempre tiene por qué ser necesariamente así. Por ejemplo, se podría firmar el contrato a una fecha (ser parte) y proceder a la ejecución en un momento posterior (transacción) por lo que ambas normativas difieren en este punto.

Una vez analizadas las diferencias en torno al reconocimiento inicial vamos a centrarnos en los criterios de *valoración* utilizados en las inversiones financieras nominadas como «títulos» bajo la normativa japonesa. Como regla general, la valoración inicial del activo se realiza en ambas normativas a valor razonable más los costes de transacción. Sin embargo, en la normativa internacional los activos a valor razonable con ajuste a resultados no incorporan los costes de transacción en la valoración inicial. En las JP GAAP sí que lo hacen, salvo en el caso de instrumentos derivados. En la valoración posterior se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

- a) Títulos para negociación. Se ajustará a valor razonable con contrapartida a la cuenta de pérdidas y ganancias tanto en normativa japonesa como internacional.
- b) Títulos mantenidos hasta el vencimiento. Tanto en una normativa como en otra se debería valorar con criterio de coste amortizado. Sin embargo, los JP GAAP permiten utilizar el sistema de imputación lineal siempre y cuando se observe una cierta consistencia entre ambos criterios. En cambio, la normativa internacional no permite utilizar el método lineal.
- c) Inversiones en filiales y asociadas. Como regla general ambas normativas indican que se valorarán por su coste menos los posibles deterioros sufridos por la inversión. Sin embargo, la IFRS 5 permite que algunas inversiones en afiliadas se valoren a valor razonable si este es menor que el valor resultante utilizando el criterio de coste.
- d) Otros títulos. La normativa japonesa configura este apartado como un cajón de sastre. A priori es el lugar apropiado para ubicar lo que la normativa IFRS conoce como activos disponibles para la venta. Por tanto, en ambos casos se valorará a valor razonable con contrapartida a patrimonio. Sin embargo, también es posible encontrar dentro de esta cartera determinadas inversiones que pudieran valorarse a coste amortizado.

En relación con los *pasivos financieros*, la IFRS 5 indica que se medirán con criterio de coste amortizado, salvo aquellos pasivos orientados a la negociación que se medirán a valor razonable con ajuste a resultados. En Japón no se hace esta especificación, sino que la normativa habla genéricamente de instrumentos financieros.

Por último, conviene dejar constancia del uso de la opción de valor razonable (FVO). La FVO se utiliza en casos de asimetría en la valoración de instrumentos financieros. Por ejemplo, cuando existe relación entre instrumentos financieros y estos quedan valorados por criterios distintos originando un resultado irreal. La IFRS 5 y la IAS 39 permiten el uso de la FVO, en cambio la normativa japonesa no recoge este concepto.

Fondo de comercio. El fondo de comercio surge como consecuencia de una combinación de negocios. En ocasiones, el valor pagado por la empresa adquirente no coincide con el valor contable de la empresa adquirida. En consecuencia aparece el fondo de comercio [D'ARCY (2009)]. La diversidad contable se pone de manifiesto en las siguientes cuestiones:

- 1. Fondo de comercio positivo. Aparece cuando la empresa adquirente paga un valor superior al valor en libro de la empresa adquirida. Tanto la normativa internacional (IFRS 3) como la normativa japonesa indican la activación del fondo de comercio.
- 2. Amortización. En este apartado se observan grandes diferencias. La normativa IFRS indica que el fondo de comercio no se amortiza, si bien queda sujeto a la comprobación anual de su posible deterioro. Frente a este criterio de valoración, la normativa japonesa dice que el fondo de comercio se amortiza y se hace en un periodo máximo de 20 años.

3. Fondo de comercio negativo. Este fondo aparece cuando la entidad adquirente paga una cantidad inferior al valor en libro de la empresa adquirida. La normativa internacional indica que el fondo de comercio negativo se llevará inmediatamente a resultados del ejercicio en que se ha generado. Sin embargo, la normativa japonesa lo va a llevar como ingreso diferido a lo largo de un periodo máximo de 20 años.

Por tanto, el fondo de comercio se reconoce en el balance y se reconoce inicialmente por el método de adquisición, pero su valoración posterior difiere mucho en función de la normativa que consideremos.

Existencias. La valoración del inventario es crítica en aquellas empresas que se dedican a la transformación de materias primas en productos. El método utilizado para la valoración de inventarios puede ser muy diverso. Los métodos más frecuentes son PMP (Precio medio ponderado), FIFO (*First in, first out*) y LIFO (*Last in, first out*). La IAS 2 permite utilizar FIFO o PMP, pero impide la utilización del criterio LIFO. Frente a ello, la normativa japonesa permite PMP y FIFO, pero bajo determinadas circunstancias también llega a permitir utilizar LIFO.

Arrendamiento financiero. BROSETA y SANZ (2009, 274) definen arrendamiento financiero como aquella operación de financiación a medio y largo plazo, mediante la cual quien necesita un bien contrata con un intermediario financiero, para que este lo adquiera del fabricante con el fin de cederle posteriormente su uso por tiempo determinado mediante el pago de un canon periódico, transcurrido el cual dispondrá de un derecho de opción, que le permitirá quedarse con el bien (pagando el valor residual del mismo) o no (generalmente, se concertará una nueva operación de *leasing*). Esta definición es extrapolable a cualquier sistema contable y permite hacer una primera composición de la operación. En principio, un arrendamiento financiero es una operación de financiación similar a las analizadas en el apartado de inversiones financieras. Sin embargo, la existencia de una relación triangular (suministrador, intermediario y cliente) da lugar a la aparición de ciertas peculiaridades normativas.

1. Reconocimiento. El reconocimiento de la operación es idéntico en una y otra normativa. De tal manera que en ambos casos se reconocerá simultáneamente un activo y una deuda (pasivo). Ahora bien, los criterios para valorar ese activo y ese pasivo serán distintos.
2. Valoración del activo. La norma IAS 17 dice que el activo se reconocerá por su valor razonable o, si es menor, por el valor actual de las cuotas vinculadas al arrendamiento. La normativa nipona complica notablemente la cuestión. Los JP GAAP distinguen los siguientes casos:
 - a) Si el precio de compra es determinado hay que ver si se transfiere la propiedad del activo o no. Si la propiedad se transfiere se valorará por el precio de compra. Si la propiedad no se transfiere entonces se valorará por el menor importe entre precio de compra o valor actual de las cuotas vinculadas al arrendamiento.

- b) Si el precio de compra no es determinado entonces se tendrá en cuenta el menor valor entre el valor actual de las cuotas vinculadas al arrendamiento y el precio de compra estimado (pues en este supuesto es indeterminado).
3. Valoración de la deuda. En ambas normativas la deuda se valorará por un importe similar al del activo reconocido.

Gastos de investigación y desarrollo (I+D). Los gastos de I+D son un elemento habitual de discordia entre los distintos sistemas contables. En términos generales, la normativa japonesa y la internacional discurren aquí por caminos diferentes.

1. Reconocimiento. La normativa IFRS (IAS 38) distingue entre las fases de investigación y las fases de desarrollo. Así, los gastos vinculados a la fase de investigación se llevan con contrapartida a la cuenta de resultados, es decir, son un gasto. Mientras que los gastos vinculados a la fase de desarrollo son susceptibles de activación en la medida en que se cumplan los criterios de reconocimiento de los activos intangibles anteriormente expuestos. La normativa japonesa omite esta distinción. De tal manera que con carácter general los gastos de I+D se consideran gastos y por tanto se llevan directamente a la cuenta de resultados. No obstante, esta regla general conoce una excepción que viene dada por los gastos de desarrollo de *software* informático. En este caso de manera excepcional se permite la activación siempre y cuando exista certeza en el importe de ese desarrollo informático.
2. Amortización. En principio, la normativa IFRS indica que la amortización se realizará en función de los beneficios económicos futuros. En la normativa japonesa al ser un gasto no tiene sentido hablar de amortización. Únicamente habrá que analizar los gastos de desarrollo de *software* que al ser un intangible recibirán de cara a la amortización el tratamiento establecido en la normativa fiscal.

Intereses vinculados con el inmovilizado. Estos intereses aparecen vinculados a operaciones de financiación de activo fijo. La normativa IFRS (IAS 16 e IAS 23) indica que los intereses vinculados al inmovilizado serán activados siempre y cuando sean directamente atribuibles a la adquisición, producción o construcción del elemento y siempre durante el periodo de tiempo que dura esa construcción. La normativa japonesa permite tanto la activación como la contrapartida a la cuenta de resultados. No obstante, como señala HATSUKAWA (2012) lo habitual es reconocerlo como gastos (solo industrias muy específicas como el transporte ferroviario o las eléctricas activan los intereses).

Subvenciones vinculadas con inmovilizados. Las subvenciones son cantidades otorgadas por determinados organismos a fondo perdido para financiar la adquisición de un inmovilizado. La IAS 20 establece que la subvención no se reconocerá en tanto en cuanto no exista una certeza razonable de que la entidad otorgante concederá la misma. Bajo esta normativa se permiten dos tratamientos contables (en ningún caso se permite utilizar el método del fondo de reserva):

- a) Se llevará como ingreso diferido a la cuenta de resultados a lo largo de la vida útil del elemento de inmovilizado o,
- b) La subvención se deducirá del coste de activo.

La normativa japonesa también reconoce dos opciones, pero con una propuesta diferente a la normativa internacional:

- a) Deducir el importe de la subvención del coste del activo.
- b) Utilizar el método del fondo de reserva. En este caso, la subvención se reconocerá como una reserva de capital y, posteriormente, se pasará como remanente a lo largo de la vida útil del activo. De tal manera que nunca llega a aparecer en la cuenta de resultados.

Por tanto, el tratamiento contable en esta materia comparte de uno de los criterios, pero se aleja notablemente en el criterio de utilización alternativa.

Conversión de balances de filiales extranjeras. Bajo este epígrafe se va a analizar la forma en que el balance de una entidad filial se presenta en el país de la empresa matriz. En algunos casos las filiales pueden localizarse en un país extranjero donde desarrollaran un sistema contable acorde con los principios generalmente aceptados en aquel país. A la hora de integrar las cuentas anuales es importante convertir los estados financieros formulados bajo divisa a la moneda nacional.

1. Método de conversión. Las normas IFRS (IAS 21) indican que la conversión se efectuará empleando el tipo de cambio de cierre. Por tanto, los estados financieros se convierten utilizando el tipo de cambio a la fecha de cierre de las cuentas anuales. La normativa local japonesa reconoce una dualidad de criterios. De esta forma, es posible elegir entre:
 - a) Tipo de cambio a la fecha de cierre de las cuentas anuales.
 - b) Tipo de cambio medio durante el ejercicio contable. En este caso, se trata de una magnitud temporal que tendrá en cuenta la oscilación del tipo de cambio a lo largo de todo el ejercicio.
2. Reconocimiento de las diferencias de conversión. Las diferencias de conversión conllevan aislar el efecto del tipo de cambio sobre las cuentas anuales. Es decir, hay que discriminar que parte del resultado pertenece al negocio efectuado por la empresa y que parte pertenece a los mercados financieros. Tanto la normativa internacional como la normativa nipona indican que las diferencias deben llevarse con contrapartida a patrimonio neto. Mediante la aplicación de este tratamiento contable se consigue aislar el efecto de las oscilaciones en el mercado de divisas.

Presentación de estados financieros consolidados: los estados financieros se deberán elaborar y presentar en el caso de que un grupo de entidades se encuentre bajo el control de una dominante. Sin embargo, hay disparidad en estas normas en cuanto a IFRS y JP GAAP se refiere.

1. La norma contable IAS 27 entiende que se deberán incluir en los estados financieros consolidados todas aquellas filiales de la compañía dominante, aunque el control de estas sea temporal. En cambio, bajo los JP GAAP, no se incluirán en la consolidación aquellas filiales de pequeño tamaño o cuyo control sea temporal.
2. Existirá control de la dominante sobre la filial en el caso de las normas internacionales cuando la dominante posea, directa o indirectamente a través de otra entidad dependiente, más de la mitad de los votos de la filial, salvo que se den circunstancias excepcionales en las que se pueda demostrar claramente el control de la filial. En cuanto a las normas contables niponas, solo existirá control si se posee más del 50 % de los votos de la filial, sin excepciones.
3. Presentación de los estados financieros consolidados: las normas contables internacionales aseguran que el periodo de presentación de los estados consolidados deberá ser el mismo para la sociedad dominante y sus filiales. En cambio, la fecha de presentación podrá ser distinta entre la sociedad dominante y la filial, aunque no más de tres meses, si es necesario realizar ajustes para reflejar transacciones significativas ocurridas tras la presentación de resultados de una de las compañías. Por otro lado, las normas japonesas dejan un margen de tres meses entre la presentación de los estados financieros de la dominante y las filiales y se podrán realizar ajustes a estos resultados solo para detectar diferencias significativas en relación con transacciones multigrupo.

5. ESTUDIO DE UN CASO: WEST TOKIO RAILWAY

Este apartado compara dos empresas del sector ferroviario, una del mercado japonés y la otra del mercado español. La disponibilidad de la información, así como el interés del sector ferroviario en cualquier economía, ha motivado la elección de estas empresas. La empresa japonesa, «West Tokio Railway», presta servicios de transporte de pasajeros y mercancías en la isla de Honshu teniendo su domicilio social en la ciudad de Tokio. La empresa española elegida para comparar es «Transportes Ferroviarios Especiales, SA» en adelante Transfersa. Esta empresa se dedica al transporte de mercancías especiales en el territorio nacional.

A priori, se aprecian grandes diferencias en los estados financieros de ambas entidades. En primer lugar, la empresa japonesa se ve obligada a presentar cuatro estados financieros:

1. Balance de situación.
2. Cuenta de resultados.

3. Estado de cambios en el patrimonio neto.
4. Notas a los estados financieros.

Frente a esta situación, la empresa española elabora cinco estados financieros individuales:

1. Balance de situación.
2. Cuenta de resultados.
3. Estados de cambios en el patrimonio neto (ECPN).
4. Estados de flujo de efectivo (EFE).
5. Memoria.

Aunque en los estados individuales en Japón no se exige la elaboración del estado de flujos de efectivo, a nivel consolidado sí que está prevista su confección. El estudio de los distintos estados financieros se llevará a cabo apartado por apartado a continuación:

Balance de situación

El balance de situación muestra una imagen estática de la empresa a final de cada ejercicio, atendiendo al conjunto de bienes y derechos controlados por la empresa y de las obligaciones a cargo de la misma. Para facilitar la comparación entre las dos empresas se ha decidido agrupar las diferentes partidas por masas patrimoniales de tal manera que sea más fácil aproximarse a los datos. La **tabla 1** muestra la estructura del balance de la empresa japonesa:

Tabla1. Balance de situación en Japón

Activo	Pasivo
Activo corriente	Pasivo corriente
Efectivo	Pasivo no corriente
Realizable	Patrimonio neto
Existencias	
Filiales y subsidiarias	
Activo fijo	
TOTAL	TOTAL

Para analizar la estructura y la forma de situar las diferentes partidas, se ha preferido omitir la información de carácter cuantitativo. Como se puede apreciar, el activo aparece ordenado por criterio de liquidez. De esta manera, las partidas más líquidas se sitúan al inicio del balance y las menos líquidas al final. Este criterio es contrario a la forma de ordenar las partidas en la contabilidad española. Además el pasivo aparece ordenado por criterio de exigibilidad. Las partidas con vencimiento a corto plazo se ubican en la parte superior del pasivo mientras que el patrimonio neto (no exigible) aparece en la parte inferior. Al igual que sucedía en el caso anterior, esta práctica es contraria a la normativa española.

En términos generales, las partidas coinciden con las estudiadas para nuestra normativa como puede apreciarse en la **tabla 2**:

Tabla 2. Balance de situación en España

Activo	Pasivo
Activo no corriente	Patrimonio neto
Activo corriente	Pasivo no corriente
Existencias	Pasivo corriente
Realizable	
Disponible	
TOTAL	TOTAL

Es digna de apreciación la partida de subsidiarias y filiales. En España esta partida se recoge dentro del activo realizable, mientras que en Japón aparece como un epígrafe separado dentro del activo del balance. La comparabilidad de la información exige contar con tres ejercicios para la empresa japonesa. Las cuentas con título 2012 corresponden a los tres últimos trimestres del ejercicio 2011 y al primer trimestre del año 2012. En el caso de Transfersa, el ejercicio se cierra a 31 de diciembre, como viene siendo habitual en la tradición contable española. En este sentido, conviene tener en cuenta que la contabilidad japonesa cierra el ejercicio el 31 de marzo del año en cuestión, por influencia de la normativa fiscal.

Cuenta de resultados

Para analizar la cuenta de resultados de las empresas se sigue el mismo proceso que en el caso del balance. En primer lugar, se presenta la estructura cualitativa de los mismos, la cual se muestra a continuación en la **tabla 3**:

Tabla 3. Cuenta de resultados de Japón

Ingresos de explotación
Gastos de explotación
Resultado de explotación
Intereses, ganancias y dividendos
Gastos financieros
Otros ingresos y gastos
BAT
Impuestos
BN

Esta cuenta de resultados se estructura de una forma algo distinta al caso de las empresas españolas. La diferencia más importante se localiza en el epígrafe otros ingresos y gastos, que se podría asimilar con lo que en España se conoce como resultado financiero. La **tabla 4** muestra la estructura de la cuenta de resultados en España.

Tabla 4. Cuenta de resultados de España

Ingresos operativos
Gastos operativos
Resultado de explotación
Ingresos financieros
Gastos financieros
Resultado financiero
BAT
Impuestos
Resultado del ejercicio

El resultado financiero en España está formado por la diferencia entre los ingresos financieros y los gastos financieros, en cambio en Japón, la partida de otros ingresos y gastos se configura

como un «cajón de sastre» en el que aparecen tanto ingresos como gastos financieros, así como otras partidas que en España formarán parte del resultado operativo o incluso se llevarán a los grupos 8 y 9 del Plan General Contable (PGC) como ingresos y gastos contra patrimonio neto. Por último, destacar que el formato utilizado en las cuentas de resultados de ambas empresas tiene un formato vertical, es decir, primero se presentan los ingresos para ir restando los gastos formando de esta manera distintos escalones de resultado. Sin embargo, el nivel de detalle en ambas cuentas no es el mismo. La simplicidad de la cuenta de resultados de la empresa nipona es superior a la española, que tiene mayor nivel de detalle.

Estado de cambios en el patrimonio neto

En cuanto al ECPN podemos decir que su función es analizar la evolución del patrimonio neto a lo largo del ejercicio económico. La estructura es muy similar en los dos países analizados:

- En el caso japonés, se muestran tres ejercicios, el actual y los dos anteriores, al igual que sucedía en el resto de las cuentas anuales. La estructura del ECPN japonés es más sencilla, como en general el resto de las cuentas anuales. En el caso de este estado financiero, se parte del importe de las distintas partidas del patrimonio neto para a continuación efectuar ajustes por:
 - a) Beneficio neto del ejercicio.
 - b) Reparto de dividendos.
 - c) Cambios netos en otras partidas distintas del capital vinculado al accionista (capital social, reservas...).

Por lo demás nos encontramos con un estado financiero muy similar al español.

- En España, a diferencia de Japón, el estado financiero ECPN se divide en dos partes: por un lado, encontramos el estado de ingresos y gastos reconocidos (EIGR) y, por otro, el estado total de cambios en el patrimonio neto (ETCPN). El EIGR muestra la conciliación entre el resultado del ejercicio y los ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto. Esta información no aparece en el ECPN japonés, lo que es coherente con su forma de presentar su información financiera. Por otra parte, el ETCPN coincide en estructura y esencia con el ECPN japonés.

Por tanto, no se aprecian grandes diferencias entre los estados financieros de cambios en el patrimonio neto japonés y español.

Estado de flujos de efectivo

Este estado financiero intenta conciliar el resultado del ejercicio con el saldo de las cuentas vinculadas con la tesorería de la empresa. Como ya se comentó anteriormente, las empresas ja-

ponesas no vienen obligadas a presentar el EFE en sus cuentas anuales individuales. Por lo que la West Tokio Railway Company no presenta esta información.

Memoria

La memoria o notas a los estados financieros es un elemento esencial para comprender el resto de las cuentas anuales. De esta manera, la memoria aporta información acerca de las distintas partidas que componen las distintas masas patrimoniales en las que se basa la actividad de la empresa. En una primera toma de contacto llama la atención la diferencia en las dimensiones de las memorias. Esta diferencia de dimensiones vuelve a poner de manifiesto la sencillez que caracteriza el sistema contable japonés. No obstante, conviene matizar pues, la sencillez es en ocasiones un obstáculo para el análisis y estudio de la situación de una empresa. El nivel de detalle y las explicaciones son escasos en la normativa japonesa, y lo que es más grave, la información individual no resulta fácilmente accesible, lo que hace que muchas empresas se limiten a publicar un extracto de sus cuentas financieras reales. Por lo tanto, al riesgo que supone la sencillez, se añade el riesgo de omitir parte de la información.

Para comparar ambas memorias en la **tabla 5** se muestran enumeradas las distintas secciones en las que se dividen ambos documentos para su mejor comprensión y análisis. Como ya se ha advertido, unos estados financieros y otros son muy diferentes. Incluso en aquellos casos en los que el título coincide, existen grandes diferencias de contenido. En concreto:

- El punto 1 de la memoria japonesa sobre bases de presentación y políticas contables coincide con los puntos 1, 2 y 3 de la memoria española sobre información general, bases de presentación y criterios de valoración.
- El punto 2 de adopción de nuevas normas contables podría asimilarse con alguno de los apartados del punto 2 de la memoria española sobre bases de presentación. Ahora bien, esta asimilación es muy débil puesto que en la memoria española solo se hace referencia a la adopción de cambios en criterios contables y a la comparabilidad de la información.
- El punto 3 de las notas a los estados financieros japoneses aborda las operaciones con empresas subsidiarias y filiales, lo que coincide en parte con los puntos 8 y 29 de la memoria española: participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas y otras operaciones con partes vinculadas. No obstante, en otros apartados también se hace referencia a operaciones intragrupo como ocurre con partidas a cobrar, resultado del ejercicio... Por lo que la memoria japonesa presenta una menor coordinación con el resto de partidas que forman este estado financiero.
- El punto 4 de la memoria japonesa aborda temas relacionados con propiedad, planta y equipo. Además incluye información sobre las subvenciones de capital recibidas, así como sobre las cuotas de expropiación deducidas por la empresa. En el caso español, esta información aparece separada en los puntos 6 (inmovilizado material) y el 16 (subvenciones de capital recibidas). Sin embargo, también es posible

encontrar información vinculada con administraciones públicas en los puntos 9 y 17 sobre partidas a cobrar y a pagar, respectivamente.

- Los puntos 5 y 6 de las notas japonesas recoge obligaciones y empréstitos a corto y largo plazo. Se trata de una partida clásica que la memoria española también recoge en su apartado 17.

Tabla 5. **Contenido de la memoria en Japón y España**

Memoria Japón	
1.	Bases de presentación de los EF y resumen de las políticas contables relevantes
2.	Adopción de nuevas normas contables
3.	Operaciones con subsidiarias y filiales
4.	Propiedad, planta y equipo
5.	Obligaciones y empréstitos a corto y largo plazo
6.	Vencimientos a largo plazo
7.	Impuestos sobre beneficios
8.	Arrendamientos
9.	Pasivos contingentes
10.	Patrimonio neto
11.	Costes I+D
12.	Ratios por acción
13.	Eventos posteriores a cierre de ejercicio.
Memoria España	
1.	Información general
2.	Bases de presentación
3.	Criterios contables
4.	Gestión del riesgo financiero
.../...	

Memoria España	
.../...	
5.	Inmovilizado intangible
6.	Inmovilizado material
7.	Análisis de instrumentos financieros
8.	Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas
9.	Préstamos y partidas a cobrar
10.	Activos financieros disponibles para la venta
11.	Existencias
12.	Efectivo y otros activos líquidos equivalentes
13.	Capital
14.	Reservas
15.	Resultado del ejercicio
16.	Subvenciones de capital recibidas
17.	Débitos y partidas a pagar
18.	Otras provisiones
19.	Impuestos diferidos
20.	Ingresos y gastos
21.	Impuesto de beneficio y situación fiscal
22.	Resultado financiero
23.	Flujos de efectivo de las actividades de explotación
24.	Flujos de efectivo de las actividades de inversión
25.	Flujos de efectivo de las actividades de financiación
26.	Contingencias
.../...	

Memoria España	
.../...	
27.	Compromisos
28.	Retribución al consejo de administración y alta dirección
29.	Otras operaciones con partes vinculadas
30.	Otra información

- El punto 7 sobre impuestos muestra información relacionada con el cálculo del tipo impositivo efectivo soportado por la empresa. El tipo japonés, como se puede apreciar, es muy alto (63,76%), lo que ocasionaba un elevado quebranto en la cuenta de resultados. La memoria española recoge la información fiscal en el punto 19, en el que se explica, junto con el punto 21, el importe final a pagar por la empresa (importe que era negativo debido a la acumulación de bases imponibles negativas durante los ejercicios anteriores).
- El octavo punto recoge información relacionada con los arrendamientos. La normativa española reparte esta información a través de varios epígrafes. En concreto, el epígrafe 20 recoge información relacionada con los arrendamientos operativos, mientras que los epígrafes 5 y 9 recoge información relacionada con los arrendamientos financieros. La concentración en el punto 8 de todos los arrendamientos se debe a la tradición contable nipona que consideraba, hasta el año 2008, cualquier operación de arrendamiento como gasto. Actualmente esto ha cambiado, pero el modelo actual de memoria sigue respondiendo a la estructura tradicional.
- El punto 9 recoge información relacionada con los pasivos contingentes, es decir, pasivos que todavía no han sido generados pero cuya generación resulta previsible en momentos futuros. Este punto se corresponde con el punto 26, contingencias de la memoria española.
- El punto 10 correspondiente al patrimonio neto de la memoria japonesa se encuentra disperso a lo largo de varias partidas de la memoria española. Se puede encontrar información relacionada con este apartado en los puntos 13 (capital), 14 (reservas) y 15 (resultado).
- El siguiente punto, que en la memoria japonesa se corresponde con gastos de investigación y desarrollo, encuentra su equivalente en la memoria española en el punto 5 (inmovilizado intangible). No obstante, el apartado de inmovilizado intangible es más amplio en la normativa española que en la normativa nipona.
- El punto número 12 recoge información relacionada con los ratios por acción. La memoria española no tiene un punto específico para esta información. Sin embar-

go es posible encontrar información relacionada con estos ratios en los puntos 1 (información general), 13 (capital) y 14 (reservas).

- Por último, el punto 13 hace referencia a eventos acaecidos con posterioridad al cierre del ejercicio. La memoria española recoge esta información en el punto 30 dedicado a otra información. No obstante, el punto 30 también recoge información de carácter medioambiental, así como la remuneración de los auditores entre otras cuestiones.

Resulta especialmente llamativo que no se haga mención específica a instrumentos financieros, activos financieros disponibles para la venta (denominados como «otros títulos» en el sistema contable nipón), provisiones, resultado financiero, flujos de efectivo, remuneración del consejo de administración y gestión de riesgos financieros.

En conclusión se puede decir que la memoria existe en Japón como estado financiero pero su nivel de detalle es tan bajo que la comparación con la memoria española no resulta sencilla. Esta situación podría crear un entorno favorable para la omisión de determinada información financiera que quedaría difusa entre los apartados genéricos anteriormente mencionados.

6. CONCLUSIONES

Este trabajo ha permitido entrar en contacto con un sistema contable diferente. El sistema japonés hunde sus raíces en sistemas extranjeros, como el sistema alemán o el americano, pero a la vez mantiene ciertas características propias de su idiosincrasia (sistema triangular).

Esas características se reflejan en la forma de hacer nipona, donde el esfuerzo y la competitividad se convierten en la clave para romper el tradicional aislamiento. Actualmente a los usuarios clásicos de información financiera (gobierno, *shuryoku ginkô*, *keiretsu*...) se suman los nuevos inversores extranjeros, ansiosos por aprovechar las oportunidades que ofrece este país. Para asentarse en Japón, los inversores deben conocer las características del sistema contable japonés.

Los criterios contables japoneses reflejan, en términos generales, un excesivo conservadurismo. Se detecta un abuso del criterio de coste histórico, así como cierta sumisión a criterios fiscales que dificulta la aproximación a los criterios contables internacionales. Por otra parte, las diferencias en el formato de los distintos estados financieros también implican un esfuerzo adicional para aquellas empresas que deseen establecerse en el país.

A día de hoy, Japón es un país en la encrucijada, que debe decidir entre mantener un sistema contable obsoleto o adaptarse a la normativa contable internacional para sumarse al tren económico del siglo XXI; mientras tanto las empresas que deseen invertir en Japón deberán tener en cuenta la diversidad contable existente.

Bibliografía

- ARAI, K. [1994]: *Accounting in Japan*, ed. Japanese Institute of Certified Public Accountants, Tokio, pág. 113.
- BALLON, R. J. [1996]: «¿Cómo sobreviven las empresas japonesas?», *El Desafío Asiático. Relaciones Internacionales*, 10, págs 1-13.
- BROSETA PONT, M. y MARTÍNEZ SANZ, F. [2010]: *Manual de Derecho Mercantil. Volumen II. Contratos mercantiles, derecho de los títulos-valores, derecho concursal*, ed. Tecnos, Madrid, pág. 274.
- CHOI, F. D. S. y MEEK, G. K. [2011]: *International Accounting*, ed. Prentice-Hall, Estados Unidos de América.
- D'ARCY, A. [2009]: «Revising the factor perspective of cross-country differences: Evidence from goodwill accounting in Germany, Japan, and the US», *Seminar room E 422, Bozen-Bolzano*, Via Sernesi 1 a 19 de mayo de 2009.
- HATSUKAWA, K. [2012]: *Similarities and differences: A comparison of IFRS and JP GAAP*, ed. Price Waterhouse Coopers, Japón.
- JARAMILLO CONTRERAS, M. [1997]: «La Sociedad Anónima Japonesa», *Revista Chilena de Derecho*, 24(3), págs. 561-586.
- KANDEL, E. y LAZEAR, E. [1992]: «Peer pressure and partnerships», *The Journal of Political Economy*, 100(4), págs. 801-817.
- MARGADANT, G. F. [1984]: *Evolución del Derecho Japonés. Introducción histórico-sociológica al sistema jurídico del Japón actual*, ed. Miguel Ángel Purrua, SA, México.
- MONTESINOS JULVE, V.; BRUSCA ALJARDE, I.; CASTILLO NAVARRO, F. J.; CONDOR LÓPEZ, V.; COSTA TODA, A.; GARCÍA BENAÚ, M. A.; GARCÍA CASTELLVÍ, A.; LABATUT SERER, G. y VALLVERDÚ CALAFELL, J. [2005]: *Introducción a la Contabilidad Financiera: Un enfoque internacional*, ed. Ariel, España.
- NOBES, C. [2008]: «Accounting Classification in the IFRS Era», *Australian Accounting Review*, núm. 46, 18(3), págs. 191-198.
- SOLÍS ROSALES, R. [2010]: «La crisis financiera del Japón de los años 90: algunas lecciones de la década perdida, 1992-2003», *Análisis económico*, 60(25), págs. 201-139.
- SUGAHARA, S. y COMAN, R. [2010]: «Perceived Importance of CPA's Generic Skills: A Japanese Study», *Asian Journal of Finance & Accounting*, 2(1), págs. 1-24.
- TOYOTA NAKAGAWA, E. K. [1984]: «El Derecho Japonés en general», *Evolución del Derecho Japonés. Introducción histórico-sociológica al sistema jurídico del Japón actual*, ed. Miguel Ángel Purrua, SA, México.

NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN E INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE. RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 28 DE MAYO DE 2013 (III)

Anna Ayats Vilanova

Pilar García Giménez

Profesoras del CEF

EXTRACTO

El trabajo que a continuación se desarrolla constituye la tercera y última parte de la serie dedicada a la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. En él desarrollaremos la norma séptima de la citada Resolución y a continuación exponemos un esquema a modo de resumen de lo visto a lo largo de los tres trabajos ya publicados.

Palabras claves: derechos de adquisición de jugadores, derechos de participación en competiciones deportivas, derechos sobre organización de acontecimientos deportivos y derechos de replantación de las empresas vitivinícolas.

**ACCOUNTING, VALUATION AND INFORMATION
OF INTANGIBLE ASSETS.
ORDER OF THE ICAC MAY 28, 2013 (III)**

**Anna Ayats Vilanova
Pilar García Giménez**

ABSTRACT

The work then develops is the third and final part of the series dedicated to the resolution of 28 May 2013, the Institute of Accounting and Auditing, setting standards for registration, assessment and information are held to include in memory of intangible assets. It will develop the seventh rule of Resolution and then we present a scheme as a summary of what is seen along the three papers published.

Keywords: rights to acquire players, rights to participate in sports competitions, rights organization of sporting events and replanting rights of wine companies.

Sumario

- 8. Norma Séptima. Otros inmovilizados intangibles
 - 8.1. Derechos de adquisición de jugadores
 - 8.2. Derechos de participación en competiciones deportivas
 - 8.3. Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos
 - 8.4. Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas
- 9. Esquema resumen de las normas de inmovilizado intangible

8. NORMA SÉPTIMA. OTROS INMOVILIZADOS INTANGIBLES

En esta norma se estudian inmovilizados intangibles que no estaban previstos en el PGC, pero que han ido apareciendo en sucesivas consultas publicadas por el ICAC. Son:

1. Derechos de adquisición de jugadores.
2. Derechos de participación en competiciones deportivas.
3. Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos.
4. Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas.

8.1. DERECHOS DE ADQUISICIÓN DE JUGADORES

Es el importe devengado cuando se adquieren los derechos sobre un jugador determinado. Este contrato es independiente del contrato de prestación de servicios del jugador.

Los derechos se valoran por su precio de adquisición.

El plazo de amortización es la duración del contrato. Este plazo podrá ampliarse si el jugador renovase antes de la finalización del mismo. También es susceptible de deteriorarse si el valor recuperable del derecho es inferior a su valor contable (por ejemplo, por sucesivas lesiones que afecten al rendimiento del jugador, no ser convocado habitualmente...).

El derecho es baja del balance cuando el jugador sea traspasado o sea baja del equipo por cualquier circunstancia. Si se hace efectiva la cláusula de rescisión, se genera un resultado, positivo o negativo que se recogerá en el apartado 11, «Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado de la cuenta de pérdidas y ganancias».

Si se produjera la renovación, los importes a pagar se contabilizan como gastos de personal. En caso de estar pendientes de devengo, deben reflejarse en el activo del balance como un anticipo en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes». El anticipo se dará de baja a medida que se vayan devengando los gastos de personal.

El mismo tratamiento se aplicará cuando se realice la adquisición de los derechos de imagen del jugador o del técnico. A medida que se vayan generando los beneficios económicos se irán imputando a la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de personal.

Si se pagara una cantidad a cuenta de hacerse con los servicios futuros del jugador, debería registrarse como un anticipo del inmovilizado intangible.

No son inmovilizados intangibles los gastos de formación de los jugadores pertenecientes a la cantera del club.

EJEMPLO 18. Derechos de compra sobre jugadores

Con fecha 30 de junio de 2013 el Atlético de Madrid acuerda con el Valencia, CF el traspaso de un jugador pagando al contado 500.000 euros y 420.000 euros dentro de un año. El contrato vincula al jugador por 3 años, acordando un salario mensual de 30.000 euros, con una cláusula de rescisión de 1.500.000 euros.

A finales de 2014 se pacta con el jugador una mejora de contrato pasando a cobrar 50.000 euros por mes y se le prorroga el contrato hasta finales de 2017.

El 30 de junio de 2015 se considera que el importe recuperable es de 250.000 euros, en parte por la situación de crisis de los clubes, lo que ha repercutido en el precio de los fichajes y a que el jugador durante el mes de marzo sufrió una grave lesión que le tendrá apartado de los terrenos de juego como mínimo 6 meses.

El 30 de junio de 2016 se analiza la situación del jugador que se ha vuelto a incorporar al equipo. Su rendimiento es inferior al esperado y el club le está buscando comprador, solicitando 200.000 euros.

En el mercado de invierno se formaliza su traspaso por 240.000 euros que se perciben al contado. El contrato se formaliza el 28 de diciembre de 2016.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores si la fecha de cierre del ejercicio contable es el 30 de junio y suponiendo una tasa de interés o de actualización del 5 %.

Solución

30-06-2013. Por los derechos de compra:

Código	Cuentas	Debe	Haber
208	Derechos de adquisición de jugadores	900.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (420.000/1,05)		400.000
572	Bancos, c/c		500.000

.../...

.../...

30-06-2014. Por la amortización de los derechos de compra de los jugadores:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	300.000	
2808	Amortización acumulada de derechos de compra de jugadores (900.000/3 años)		300.000

Por el devengo de los intereses y el pago de la deuda pendiente de los derechos de compra:

Código	Cuentas	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas, otras empresas	20.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (400.000 × 0,05)		20.000

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (400.000 × 1,05)	420.000	
572	Bancos, c/c		420.000

31-12-2014. Se modifica el contrato del jugador:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	150.000	
2808	Amortización acumulada de derechos de compra de jugadores [(900.000/3 años) × 6/12]		150.000

Valor en libros de los derechos de compra (900.000 – 450.000) 450.000 euros

Nuevo periodo de vinculación al club 3 años
(desde 1 de enero de 2015 a 31 de diciembre de 2017)

Nueva cuota de amortización (450.000/3 años) 150.000 euros

30-06-2015. Por la cuota de amortización de los derechos de compra del jugador:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	75.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
.../...			
2808	Amortización acumulada de derechos de compra de jugadores $[(450.000/3 \text{ años}) \times 6/12]$		75.000

Determinar si procede dotar deterioro de valor o no:

Valor en libros $(900.000 - 525.000)$	375.000 euros
Importe recuperable	250.000 euros
Deterioro de valor	125.000 euros

Código	Cuentas	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	125.000	
2908	Deterioro de valor de los derechos de compra de jugadores		125.000

30-06-2016. Por la cuota de amortización de los derechos de compra del jugador:

Valor en libros $(900.000 - 525.000 - 125.000)$	250.000 euros
Duración contrato pendiente	2,5 años

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	100.000	
2808	Amortización acumulada de derechos de compra de jugadores $(250.000/2,5 \text{ años})$		100.000

Existe un plan de venta sobre el jugador, siendo el precio que solicita el club por el traspaso 200.000 euros.

Valor en libros $(900.000 - 625.000 - 125.000)$	150.000 euros
Importe recuperable	200.000 euros
Revierte el deterioro	50.000 euros

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
2908	Deterioro de valor de los derechos de compra de jugadores	50.000	
790	Reversión del deterioro del inmovilizado intangible ...		50.000

Y se reclasifica a activo no corriente mantenido para la venta:

Código	Cuentas	Debe	Haber
580	Inmovilizado	200.000	
2908	Deterioro de valor de los derechos de compra de jugadores	75.000	
2808	Amortización acumulada de los derechos de compra de jugadores	625.000	
208	Derechos de compra de jugadores		900.000

28-12-2016. Por el traspaso del jugador:

Por la transmisión del jugador:

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	240.000	
580	Inmovilizado (derechos de adquisición de jugadores) ...		200.000
770	Beneficio procedente del inmovilizado intangible		40.000

8.2. DERECHOS DE PARTICIPACIÓN EN COMPETICIONES DEPORTIVAS

Son los importes pagados a otras entidades por la adquisición de los derechos para poder participar en competiciones de carácter oficial. Debe ser con carácter oneroso y no representarse mediante una cuota periódica.

La amortización se hará durante la vida útil que no podrá ser superior a cinco años salvo prueba en contrario.

Si se produjera un descenso de categoría o una pérdida del derecho a participar, debe registrarse un deterioro de valor por el valor en libros.

EJEMPLO 19. Derechos de participación en competencias deportivas

El Club de Fútbol Sabadell le compra los derechos al Club de Fútbol Girona, que atraviesa por graves problemas financieros, la permanencia en la Segunda División para la Liga 2014/2015 y le paga 200.000 euros. El importe se abona a finales de mayo de 2014.

Se decide amortizar el derecho en el plazo que recomiendan las normas contables, pero el 30 de junio de 2016 pierde la categoría y no puede permanecer en la Segunda División.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores si la fecha de cierre del ejercicio es el 30 de junio.

Solución

31-05-2014. Por la compra de los derechos de participación en la Segunda División:

Código	Cuentas	Debe	Haber
207	Derechos de participación en competiciones deportivas	200.000	
572	Bancos, c/c		200.000

La normativa contable recomienda amortizar estos derechos en el plazo máximo de 5 años. Si se perdiese la categoría debería dotarse deterioro por el valor en libros.

30-06-2015. Por la amortización:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	40.000	
2807	Amortización acumulada de derechos de participación en competiciones deportivas (200.000 euros/5 años)		40.000

30-06-2016. Por la amortización:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	40.000	
2807	Amortización acumulada de derechos de participación en competiciones deportivas (200.000 euros/5 años)		40.000

.../...

.../...

30-06-2016. Al perder la categoría profesional se debe registrar deterioro por el importe del valor en libros de los derechos de participación.

$$\text{Valor en libros} = 200.000 - (200.000/5 \text{ años} \times 2 \text{ años}) = 120.000 \text{ euros}$$

Código	Cuentas	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	120.000	
2907	Deterioro de valor de derechos de participación en competiciones deportivas		120.000

8.3. DERECHOS SOBRE ORGANIZACIÓN DE ACONTECIMIENTOS DEPORTIVOS

Se contabilizarán como un inmovilizado intangible cuando se adquieran a título oneroso.

Los criterios de amortización y deterioro son los comunes para el resto de los inmovilizados intangibles.

Los gastos ocasionados por la celebración de eventos deportivos (campeonatos del mundo, de la región, olimpiadas) se calificarán como un proyecto de prestación de servicios en curso que se califica como existencias.

Los gastos se registrarán según el momento del devengo.

Se contabilizarán existencias de servicios en curso por el coste de producción, que estará formado por los costes directos y la parte que razonablemente pueda imputarse de costes indirectos.

En cuanto a los otros gastos, tendrán el siguiente tratamiento:

- Gastos de comercialización y gastos generales de administración o dirección, no tendrán la consideración de coste de producción.
- No se incluirán dentro del coste de producción los gastos incurridos antes de la designación ni aquellos que tengan naturaleza similar a la de los gastos de establecimiento.
- Si las existencias de productos en curso necesitan un periodo de tiempo superior a un año antes de empezar a generar ingresos, se incluirán los gastos financieros devengados que se correspondan con financiación ajena, ya sea específica o genérica y que sean atribuibles a la realización del proyecto.

Si el valor neto realizable de las existencias fuera inferior a su valor en libros, debe registrarse un deterioro de valor.

En el caso de firmarse contratos de patrocinio publicitario (el patrocinado a cambio de una contraprestación se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador) debe registrarse como un gasto para el patrocinador y como un ingreso para el patrocinado. Ambos se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el principio del devengo. Si se realizasen pagos anticipados por la futura prestación del servicio, se reflejarán como un anticipo que se dará de baja en el momento en el que se preste el servicio.

8.4. DERECHOS DE REPLANTACIÓN DE LAS EMPRESAS VITIVINÍCOLAS

Se contabiliza como un inmovilizado intangible el importe pagado por la adquisición de los derechos de plantación de la vid en terrenos que no son propiedad de la empresa vitivinícola.

Este derecho de replantación está generado por el previo arranque de viñedos de otra parcela, de tal modo que la superficie cultivada en el conjunto de la CEE se mantenga invariable.

El derecho de replantación tiene una vida indefinida y no se amortiza, pero puede ser objeto de deterioro de valor, si el importe recuperable es inferior al valor en libros.

EJEMPLO 20. Derechos de replantación de viñedos

Una cooperativa vitivinícola del Priorato adquiere los derechos de replantación de unas viñas que eran propiedad de un agricultor. El importe pagado es de 50.000 euros más el 12 % de IVA al estar en el régimen especial agrario.

Se pide:

Registrar la compra.

Solución

Por la compra de los derechos de replantación de viñedos:

Código	Cuentas	Debe	Haber
207	Derechos de replantación de viñedos	50.000	
			.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado (12 %)	6.000	
572	Bancos, c/c		56.000

Al no tener una vida indefinida no se amortiza. Si el importe recuperable en el tiempo fuera inferior al valor en libros, debería ser objeto de deterioro de valor.

9. ESQUEMA RESUMEN DE LAS NORMAS DE INMOVILIZADO INTANGIBLE

Definición	<ul style="list-style-type: none">• Son derechos susceptibles de valoración económica, identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física.• Su reconocimiento se basa en el cumplimiento de la definición de activo del Marco Conceptual que implica control, valoración fiable y que origine beneficios económicos futuros para la entidad.• Además, se exige el criterio de identificabilidad, que implica cumplir alguna de las dos condiciones:<ul style="list-style-type: none">– Ser separable, esto es, que pueda ser vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.– Surgir de derechos legales o contractuales, con independencia de que sean transferibles o separables de la empresa. <p>Ejemplos: proyectos de I+D, licencias, concesiones, derechos de imagen, derechos de autor, aplicaciones informáticas, página web, cuotas emisión de CO₂, derechos de traspaso, compra de base de datos o carteras de clientes, etc.</p> <p>No se consideran activos intangibles: los gastos de primer establecimiento o inicio de actividad, los costes de selección y formación del personal, estudios de mercado, los gastos de publicidad o lanzamiento de productos, el diseño interno de logos y marcas, la creación propia de una cartera de clientes o la valoración de la fidelidad de los clientes, los planes de formación de la plantilla o los costes de traslado o reorganización empresarial.</p>
------------	---

VALORACIÓN INICIAL DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE	
Precio de adquisición	<ul style="list-style-type: none"> Precio inicial – descuentos + costes de la puesta en uso + valor actual de los pagos contingentes + valor actual de los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación + costes financieros en los proyectos que su puesta en uso supere el año (excepto investigación). <p>Los impuestos indirectos solo se incluyen si no son recuperables de la Hacienda Pública.</p> <p>Observación: se incorporan los mismos criterios que contiene la Resolución del ICAC del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, e incluso algunos conceptos pueden tener mayor protagonismo, como los pagos contingentes, que suelen ser habituales en las concesiones administrativas, los derechos de uso y los derechos de autor.</p>
Coste de producción	<ul style="list-style-type: none"> Son los costes necesarios para crear, producir y poner en uso un activo intangible que se genere internamente, como por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> Coste de materiales y servicios utilizados en la generación del activo intangible. Los costes de la retribución del personal que colaboran directamente en el proyecto. Los honorarios para registrar el derecho. La amortización de patentes y licencias que se utilicen para generar activos intangibles. <p>No se incluirán como coste del activo intangible la formación del personal que ha de trabajar con el activo ni los costes generales de administración o comerciales. Tampoco los costes de subactividad.</p>

NORMA CUARTA DE LA RESOLUCIÓN. VALORACIÓN POSTERIOR
<ul style="list-style-type: none"> Es la valoración por la que figurará el activo intangible una vez haya empezado a generar ingresos para la empresa: $\text{VALOR CONTABLE} = \text{COSTE} - \text{AMORTIZACIÓN ACUMULADA} - \text{DETERIORO DE VALOR}$ <ul style="list-style-type: none"> La vida útil es el periodo de tiempo que la empresa estima que el activo intangible le aporta beneficios económicos. Un activo intangible se considera que tiene una vida indefinida cuando no podemos acotar los años que genera ingresos (marcas, carteras de clientes, licencias por tiempo indeterminado, bases de datos). Dichos activos no se amortizan, pero existe la obligación de analizar si se produce deterioro de valor al cierre del ejercicio y debemos informar en la Memoria de las causas que hacen que la vida sea indefinida. <p style="text-align: right;">.../...</p>

NORMA CUARTA DE LA RESOLUCIÓN. VALORACIÓN POSTERIOR

.../...

- Si un activo incluye elementos tangibles e intangibles, se debe valorar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo.

Ejemplos:

- Una máquina que incorpora *software* informático para automatizar su uso y control de costes. Ambos se registran como inmovilizado material y si la vida útil es distinta se amortizan como elementos separados.
- Un programa de ingeniería industrial que requiere la instalación de *hardware* (ordenadores, paneles electrónicos, cables), pero del total del presupuesto la parte de materiales representa un 15 %. Ambos se registran como inmovilizado intangible.
- El valor residual para el inmovilizado intangible se presume nulo, excepto que haya un compromiso de compra por un tercero o un mercado activo.

NORMA QUINTA. DERECHOS DE USO A TÍTULO GRATUITO (NRV 18.ª PGC)

- El registro contable de la cesión del derecho de uso de un bien dependerá de si abarca la totalidad de la vida económica del activo o no.

a) Cesión del derecho de uso a perpetuidad o por un periodo de tiempo que supera la vida económica del bien.

La empresa receptora da de alta el activo atendiendo a sus características físicas (material o intangible). Se valora por su valor razonable y se considera ingreso de patrimonio neto, cuenta 941, «Ingresos por donaciones y legados de capital», siendo el criterio de amortización e imputación a resultado del ejercicio en función de la vida del activo.

b) Cesión por un periodo inferior a la vida económica del inmovilizado

La empresa receptora anota el derecho de uso como inmovilizado intangible, cuenta 207, «Derechos sobre activos cedidos en uso». Se valora por su valor razonable y se imputa como ingreso de patrimonio, cuenta 941, «Ingresos por donaciones y legados de capital». La amortización del derecho y la imputación a ingreso de la donación se harán en función de los años de cesión.

- Si el periodo de cesión se pacta por un año o es revocable por parte del cedente al cierre de cada ejercicio, la empresa no registra ningún activo. A efectos puramente informativos, se limita a contabilizar gasto según su naturaleza e ingreso por donación directamente a pérdidas y ganancias.

NORMAS PARTICULARES (NRV 6.ª PGC + NORMA SEXTA DE LA RESOLUCIÓN)

Investigación: búsqueda de nuevos conocimientos en el ámbito científico y técnico, de una forma continua y planificada.

La regla general es registrar como gasto del ejercicio los gastos de investigación, aunque existe la opción de activarlos si se cumplen los siguientes requisitos:

- Informes favorables a nivel técnico y económico.
- Correlación entre el proyecto con los objetivos perseguidos y obtenidos.
- Especificar de forma individualizada los costes, tiempos y la rentabilidad de cada proyecto.
- Informar en la Memoria.

Desarrollo: es la aplicación concreta de los logros conseguidos de la investigación hasta que se inicia la producción comercial (creación de modelos, prototipos, moldes, diseños industriales utilizando la nueva tecnología).

La activación de los gastos de desarrollo es obligatoria si se cumplen los siguientes requisitos:

- Proyecto individualizado que permita medir de forma fiable los desembolsos atribuibles al mismo.
- Claridad en el método de asignación, imputación y distribución temporal de los costes.
- Informes favorables a nivel técnico y ofrecer una rentabilidad económica (exista mercado).
- No existan problemas para financiarlo e intención por parte de la empresa de completar el proyecto.
- Informar en la Memoria.

NOTA: Solo es posible activar los gastos del ejercicio actual, no se pueden aflorar los costes del proyecto de ejercicios anteriores que se consideraron gastos del ejercicio.

Los gastos financieros se incluyen como mayor coste en la fase de desarrollo si va suponer más de un año, pero nunca se consideran en la etapa de investigación.

Los gastos de desarrollo no incluyen los costes activados como investigación. Si existen dificultades para separar la etapa de investigación de la fase de desarrollo, la totalidad de la inversión se considera investigación.

Amortización

- Los gastos de investigación se empiezan a amortizar a partir de la activación en un máximo de cinco años, pueden ser menos.

.../...

NORMAS PARTICULARES (NRV 6.ª PGC + NORMA SEXTA DE LA RESOLUCIÓN)

.../...

- Los gastos de desarrollo se empiezan a amortizar una vez ha finalizado el proyecto. La normativa recomienda cinco años, pero permite un plazo superior con la condición que se informe de las causas en la Memoria.
- Una vez activados los gastos de I+D, si surgen dudas sobre la viabilidad técnica o económica del proyecto, se procede a dar de baja la fase de investigación por la parte no amortizada con la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible»; mientras que por la parte del desarrollo se determina si procede deterioro de valor.

Propiedad industrial: son los costes incurridos para obtener la propiedad o el uso de patentes de invención, modelos de utilidad, diseños industriales y patentes de introducción, tanto si se han desarrollado internamente como si se adquieren a terceros.

Si se trata de un desarrollo propio, el coste está formado por los gastos de desarrollo pendientes de amortizar más los costes de inscripción, mientras que si adquiere a terceros incluye el precio de adquisición más los costes de registro y formalización.

El periodo de amortización se elige en función de la capacidad de generar ingresos del producto o diseño industrial, no tiene por qué coincidir con el límite legal.

Propiedad intelectual: es la adquisición de los derechos de explotación de una obra literaria, artística o científica. Dos tipos:

- a) **Obras audiovisuales:** creación de imágenes, con o sin sonido incorporado, que están destinadas a ser mostradas a través de aparatos de proyección o por cualquier medio de comunicación (salas cinematográficas, pases en televisión, video, internet).

La vida de estos activos depende del tiempo que contribuyan a generar ingresos. La Resolución recomienda no superar los cinco años y obliga a informar en la Memoria de las causas si se elige un periodo superior. Además, no admite sistemas de amortización crecientes, debido a que la difusión de la obra es más relevante en los primeros años.

- b) **Fondos editoriales:** es un contrato en que el autor de una obra literaria le autoriza al editor la reproducción y difusión de la misma, tanto en formato libro como digital, a cambio de una compensación económica, son los llamados derechos de autor.

La cuota de amortización se determina en función de la previsión de ventas o descargas, con revisión a final de cada ejercicio en función de las desviaciones entre realidad y previsión, lo que conlleva modificar las estimaciones futuras.

Derechos de traspaso: es el precio que se abona por la cesión de un local de negocio, debido a la clientela, imagen de marca, localización o reformas que hizo el anterior arrendatario. El nuevo arrendatario subroga los derechos y obligaciones que se acordaron en el contrato de arrendamiento primario con el propietario del local.

.../...

NORMAS PARTICULARES (NRV 6.ª PGC + NORMA SEXTA DE LA RESOLUCIÓN)

.../...

Las inversiones que haga el arrendatario en el local, siempre que no sean separables del edificio y aporten beneficios económicos, se registran como inmovilizado material.

Los derechos de traspaso se amortizan en función de la duración del contrato de arrendamiento, incluyendo las posibles prórrogas si no hay dudas de que se van a ejercitar. Mismo criterio para las reformas, excepto que la vida económica sea inferior.

Si el arrendatario percibe una contraprestación por renunciar a sus derechos, dicho importe se asimila a una indemnización y se registra en la cuenta 770, «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible», aunque no exista ningún intangible registrado como activo.

Desde la perspectiva del arrendador, el pago de la indemnización para rescindir el contrato se considera un activo, si la consecuencia de dicha cancelación va a suponer para la empresa la generación de ingresos futuros por un importe igual o superior al de la indemnización. En caso contrario, el importe pagado se considera (678) «Gastos excepcionales».

Ejemplo: Una sociedad adquiere un bloque de pisos en el casco antiguo de la ciudad con la intención de remodelar toda la finca y convertirlo en un hotel de lujo. Para ello, acuerda con los inquilinos una indemnización a fin de que abandonen el inmueble. ¿Cómo se registraría la indemnización?

Respuesta: Mayor coste del edificio.

Aplicaciones informáticas: es el importe que se abona por la propiedad o el uso de programas informáticos o páginas web, ya sean adquiridos a terceros o elaborados por la propia empresa, con la condición de que se vayan a utilizar durante varios ejercicios.

No se incluyen como parte del coste los siguientes conceptos:

- Los costes derivados de la modificación o modernización de la aplicación informática o página web ya existentes, **salvo que puedan identificarse de forma específica e individualmente como ampliación o mejoras del citado activo, que luego irían como mayor valor del intangible.**
- Los costes de formación del personal para la aplicación del sistema informático o la página web.
- Los costes derivados de consultas realizadas a otras empresas.
- Los costes de mantenimiento de la aplicación informática o página web.
- Los desembolsos realizados para el desarrollo de una página web, básicamente con el objetivo de promocionar y anunciar sus productos o servicios de la empresa.

El criterio de amortización nos remite a los gastos de desarrollo, recomienda un máximo de 5 años. La Resolución hace hincapié en la obsolescencia tecnológica y defiende periodos cortos. Excepcionalmente, si se trata de grandes inversiones (SAP, Navision), puede exceder el límite de los 5 años con el requisito de informar en la Memoria.

.../...

NORMAS PARTICULARES (NRV 6.ª PGC + NORMA SEXTA DE LA RESOLUCIÓN)

.../...

Cuando un inmovilizado material incorpora un programa informático para su funcionamiento hay que evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo a fin de calificar la inversión global como material o intangible.

Concesiones administrativas: es el precio que abona una empresa a un ente público por la gestión de un servicio público.

Si el contrato establece pagos anuales durante el periodo de concesión, el tratamiento contable se regula por la norma de arrendamientos, lo habitual es que sea operativo (gasto del ejercicio), excepto que conlleve la explotación de la totalidad de la vida económica del activo que se calificaría de arrendamiento financiero, dando lugar a un inmovilizado material por el valor actual de los pagos mínimos.

La gestión del servicio público puede conllevar inversiones en activos revertibles, teniendo que aplicar los siguientes criterios:

- Si el activo reversible tiene una vida económica superior a la duración de la concesión, la amortización se hará en función del periodo concesional.
- Si el activo reversible tiene una vida económica inferior al periodo de la concesión y no debe ser objeto de renovación, se aplica la vida útil del bien.
- Si el activo reversible debe ser objeto de renovación en los últimos años de la concesión y tiene una vida económica mucho más larga, con el fin de repercutir la última renovación a lo largo de la concesión se crea al inicio un inmovilizado intangible y una provisión por el mismo importe, equivalente al valor en libros que tendría el bien en el momento de la reversión pero actualizado desde la fecha de la última renovación.

El activo intangible se amortiza por el periodo concesional de forma lineal o proporcionalmente a ingresos y la provisión es objeto de actualización financiera.

Las variaciones en los costes previstos o de la tasa de actualización modifican el valor del activo intangible y la provisión, mismo tratamiento que los costes de desmantelamiento.

La diferencia entre la cantidad desembolsada en la reposición del bien y el saldo estimado de la provisión se tratará como un inmovilizado material y se amortizará por el tiempo que le resta para finalizar la concesión. Es como un coste de retiro pagado por anticipado.

Si la sociedad debe financiar al final de la concesión costes de desmantelamiento o retiro, se estima su valor actual y se suma al coste del activo reversible y se crea una provisión.

Si se producen modificaciones en el plazo de la concesión deberán modificarse de forma prospectiva las cuotas de amortización de la concesión, los activos revertibles y los costes de reversión.

.../...

NORMAS PARTICULARES (NRV 6.ª PGC + NORMA SEXTA DE LA RESOLUCIÓN)

.../...

Contratos de franquicia: es el canon que abona una empresa al franquiciador por cederle la explotación de una franquicia sobre un negocio o actividad mercantil que tiene éxito, como por ejemplo Mango, Zara, Telepizza, Berska, Calcedonia, H&M, Imaginarium, Starbucks, etc.

La franquicia supone compartir denominación o rótulo y presentación uniforme de los locales, beneficiarse de los conocimientos técnicos y comerciales del franquiciador, recibir soporte a través de una central de compras, formación del personal, promoción de los productos, etc., durante la vigencia del contrato.

El canon inicial se registra como activo intangible, si además se ha pactado una serie de pagos anuales en función de la facturación o el resultado de la actividad, estos importes no se incluyen, sino que se consideran arrendamiento y figuran como gasto del ejercicio.

El plazo máximo de amortización es la duración del contrato incluyendo las posibles prórrogas.

Derechos de emisión de gases de efecto invernadero: incluye tanto los derechos adquiridos a través de la plataforma SENDECO, que es el mercado de la bolsa española donde se negocian las cuotas de emisión de CO₂, como los derechos que le han sido asignados de forma gratuita o a un precio menor al de mercado por el Registro Nacional de Derechos de Emisión en España (RENADE).

Los derechos de emisión de CO₂ no se amortizan pero pueden ser objeto de deterioro de valor y se dan de baja con ocasión de su venta a terceros, entrega o caducidad.

Si los derechos de emisión de gases se adquieren sin contraprestación o a un precio inferior al de mercado se registra un ingreso de patrimonio neto, grupo 9 y se transfiere a resultado a medida que se imputa el gasto del ejercicio por la emisión de gases.

La empresa debe registrar un gasto en el subgrupo (62) en función de los gases que emite con contrapartida a una provisión, debido a que el importe exacto no se va a conocer hasta que tenga que hacer entrega de los correspondientes derechos, donde primero se aplicarán los asignados por subasta y los comprados se valoran a coste medio ponderado.

OTROS INMOVILIZADOS INTANGIBLES (NORMA SÉPTIMA DE LA RESOLUCIÓN)

Derechos de adquisición de jugadores: recoge el importe satisfecho o a satisfacer por la adquisición de un determinado jugador procedente de otra entidad.

Los importes entregados a cuenta de jugadores futuros se contabilizarán en la cuenta 209, «Anticipos del inmovilizado intangible».

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos de formación de los jugadores que provengan de la cantera.

.../...

OTROS INMOVILIZADOS INTANGIBLES (NORMA SÉPTIMA DE LA RESOLUCIÓN)

.../...

El plazo de amortización es la duración del contrato, que se puede modificar si se produce la renovación del jugador antes de su vencimiento.

Se puede plantear deterioro de valor si el importe recuperable es menor al valor en libros. Y se dará de baja del balance cuando el jugador sea objeto de traspaso o causa baja en el equipo.

Derechos de participación en competiciones deportivas: son los importes satisfechos a otras entidades por la adquisición de los derechos de participar en competiciones oficiales.

Se amortizan de acuerdo a la vida útil, que salvo prueba al contrario se presume que no es superior a cinco años. Si pierde la categoría, el valor pendiente de amortizar se deteriora.

Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos: es el importe que se abona por organizar un evento deportivo (campeonato del mundo de fútbol, golf, copa de vela, juegos olímpicos, triatlón, tenis, esquí de fondo, ciclismo). Normalmente la empresa se compromete a prestar el servicio a cambio de ingresos de taquilla y de publicidad.

Si se trata de un evento deportivo que se celebra cada dos, tres o cuatro años, los costes que se incurren previamente se activan como servicios en curso.

Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas: es el importe que se abona por adquirir derechos de plantación de la vid. Al no tener fecha de caducidad, tiene una vida indefinida y no se amortiza.

Este derecho de replantación está generado por el previo arranque de viñedo de otra parcela, de tal modo que la superficie cultivada de vid en el conjunto de la CEE se mantenga invariable.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 230. DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA (NIA-ES 230)

Ángel Luis Padilla Álvarez

*Socio auditor Capa Auditores, SL
Profesor del CEF*

EXTRACTO

En este artículo vamos a revisar los puntos más significativos de esta breve norma que trata sobre la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros. El objetivo primordial de esta norma es obtener un registro suficiente y adecuado que sirva de base al informe de auditoría, puesto que la preparación oportuna de la documentación ayuda a mejorar la calidad de la auditoría.

Nos indica los medios en los cuales puede registrarse, y nos señala qué circunstancias o hechos siempre hay que incluir o dejar constancia. Al mismo tiempo nos presenta un plazo para completar todo el proceso administrativo de compilación dándonos un plazo «adecuado» para hacerlo.

Palabras claves: documentación, papeles de trabajo y archivo de auditoría.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 230. AUDIT DOCUMENTATION (ISA 230)

ABSTRACT

In this article we will review the most significant points of this brief rule addresses the responsibility of the auditor to prepare documents related to an audit of financial statements audit. The primary objective of this standard is to obtain a sufficient and adequate record on which to base the audit report, as the timely preparation of documentation helps improve audit quality.

It tells the means in which you can sign up, and we said that facts or circumstances must always include or to record. At the same time we are presented with a deadline to complete the administrative process of compilation giving us a «right» to make it run.

Keywords: documentation, working papers and audit file.

Sumario

1. Introducción
2. Definiciones
3. Cuestiones principales
 - 3.1. Preparación oportuna de la documentación de auditoría
 - 3.2. Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida
 - 3.3. Compilación del archivo final

1. INTRODUCCIÓN

Vamos a revisar los puntos más significativos de esta breve norma que trata sobre la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros.

Esta documentación, normalmente denominada «papeles de trabajo», venía anteriormente recogida en el punto 2 «Norma Técnica de Ejecución del Trabajo (apdo. 2.6, «Documentación del trabajo») de la Resolución de 19 de enero de 1991, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.

El propósito de los papeles de trabajo es ayudar en la planificación y realización de la auditoría, en la supervisión y revisión de la misma y proporcionar la evidencia de las bases del auditor para cumplir con los objetivos globales y respaldar la opinión de este. Comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor.

Al mismo tiempo son útiles y necesarios para:

- Facilitar al equipo la planificación y ejecución de la auditoría así como la dirección y supervisión del trabajo.
- Permitir al equipo rendir cuentas de su trabajo.
- Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.
- Realizar revisiones de control de calidad e inspecciones externas.

2. DEFINICIONES

Las definiciones que nos incluye la norma son:

- **Documentación de auditoría:** registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término «papeles de trabajo»).
- **Archivo de auditoría:** una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico.

- **Auditor experimentado:** una persona (tanto interna como externa a la firma de auditoría) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de los procesos de auditoría, de las NIA, del entorno empresarial, etc.

El objetivo del auditor es preparar la documentación que proporcione un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría, y la evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

3. CUESTIONES PRINCIPALES

Las cuestiones que trata esta NIA son: la preparación, la documentación de los procedimientos y la compilación del archivo final.

3.1. PREPARACIÓN OPORTUNA DE LA DOCUMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA

La preparación oportuna de la documentación ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia así obtenida como de las conclusiones alcanzadas antes de que el informe de auditoría se finalice.

3.2. DOCUMENTACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE LA AUDITORÍA APLICADOS Y DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA OBTENIDA

El auditor preparará la documentación que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados. Servirá para comprender los resultados de los procedimientos aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; así como las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la misma, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

Estas anotaciones ya estaban en la Norma Técnica de Ejecución del Trabajo:

«2.6.6. Los papeles de trabajo deben:

- a) Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su opinión.
- b) Ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría, que el auditor debe efectuar.
- c) Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.

d) Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuras auditorías.

e) Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos la actuación realizada.

2.6.7. Puede decirse, en términos generales, que los papeles deben prepararse a medida que se completa el trabajo de la auditoría, y **han de ser lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la auditoría en cuestión seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las Normas Técnicas.»**

La documentación puede registrarse en papel, en medios electrónicos o en otros medios, y siempre se dejará constancia de:

- Las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas, lo que facilita la investigación de las excepciones o incongruencias.
- La persona que realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó dicho trabajo, permitiendo de esta manera rendir cuentas de su trabajo.
- La persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión. No implica que sea necesario que cada papel de trabajo específico incluya evidencia de la revisión, pero sí documentar quién lo hizo y cuándo.

La documentación no se limita a los registros preparados por el auditor sino que puede incluir otros registros adecuados tales como actas de reuniones preparadas por el personal de la entidad y aprobadas por el auditor. Otras personas con las cuales el auditor puede discutir cuestiones significativas pueden incluir a otro personal de la entidad, y terceros, tales como personas que proporcionen asesoramiento profesional a la entidad.

La cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variarán según las circunstancias, y el tipo sociedad (gran empresa, empresas de pequeña dimensión, etc.). En el caso de una auditoría en la que el socio del encargo realice todo el trabajo de auditoría, la documentación no incluirá las cuestiones que puedan tener que ser documentadas únicamente para informar o dar instrucciones a miembros del equipo, o para proporcionar evidencia de revisión por otros miembros. No obstante, el socio cumplirá el requerimiento fundamental de preparar la documentación de tal manera que pueda hacer que un auditor experimentado comprenda los resultados de la auditoría.

Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA, documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento y los motivos de la inaplicación.

Entre los ejemplos de circunstancias excepcionales están los hechos que llegan al conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría (hechos posteriores), pero que existían en dicha fecha y que, de haber sido conocidos en la misma, podrían haber motivado la corrección de los estados financieros o que el auditor expresara una opinión modificada en el informe de auditoría. En este caso se deberán documentar las circunstancias observadas, así como los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales aplicados, la evidencia de auditoría obtenida, y las conclusiones alcanzadas, y si estas tienen efectos sobre el informe de auditoría. Como todo papel de trabajo deberá dejar constancia de la fecha y de las personas que realizaron y revisaron los cambios en la auditoría.

3.3. COMPILACIÓN DEL ARCHIVO FINAL

La NIA nos indica que el auditor reunirá la documentación en el archivo de auditoría y completará el **proceso administrativo** de compilación del archivo final oportunamente después de la fecha del informe de auditoría. Un plazo «adecuado» para completarlo no excede de los 60 días siguientes a la fecha del informe.

No nos indica qué tipo de archivo, sin embargo, en nuestra antigua Norma Técnica nos separaban dos tipos claramente diferenciados y que entendemos se seguirán utilizando:

- El archivo permanente de papeles de trabajo. Recoge documentación con información de interés permanente y susceptible de tener incidencia en auditorías sucesivas (NT 2.6.5).
- El archivo de papeles de trabajo del ejercicio. Recoge documentación con la información relativa a las cuentas anuales sujetas a auditoría en el ejercicio en cuestión (NT 2.6.6).

Por último, el plazo de conservación de los papeles de trabajo, viene regulado en nuestra normativa en el artículo 24 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas:

«Deber de conservación y custodia

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán **durante el plazo de cinco años**, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.»

Como hemos visto, la documentación de la auditoría tampoco ha sufrido cambios significativos con las NIA.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE (NIA-ES 240)

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

EXTRACTO

En el desarrollo de su trabajo, el auditor puede encontrarse con errores en los estados financieros que está auditando. Los errores pueden ser involuntarios o ser el resultado de una decisión o actuación intencionada. En este último caso, nos encontramos ante lo que se denomina irregularidades o fraudes, cuya valoración y tratamiento por parte del auditor viene regulado en la NIA-ES 240.

Palabras claves: estados financieros, fraude, irregularidades, errores, riesgo, incorrección material, dirección y responsables del gobierno.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 240. AUDITOR'S RESPONSIBILITIES IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS WITH RESPECT TO FRAUD (ISA 240)

ABSTRACT

In the development of his work, the auditor can meet mistakes in the financial statements that it is auditing. The mistakes can be involuntary or to be the result of a decision or meaningful action. In the latter case, we are before what is named irregularities or frauds, which valuation and treatment on the part of the auditor comes regulated in the NIA-ES 240.

Keywords: financial statements, fraud, irregularities, mistake, risk, incorrectness item, management and government officials.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Modificaciones relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 240
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivos
 - 3.3. Definiciones
 - 3.4. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría de Cuentas sobre «Errores e Irregularidades» (Resolución de 15 de junio de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – BOICAC 42), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realizan la NIA-ES 315 «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno», la NIA-ES 330 «Respuestas del auditor a los riesgos valorados» y la NIA-ES 240 «Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude». La NIA-ES 315 regula la identificación y valoración de todos los riesgos de errores materiales, por error o fraude, la NIA-ES 330 trata de la responsabilidad que tiene el auditor en el diseño e implementación de respuestas a dichos riesgos, mientras que la NIA-ES 240 trata únicamente de las responsabilidades del auditor con respecto a riesgos de fraude, desarrollando el modo de aplicar la NIA 315 y la NIA 330. El presente artículo se dedica a la NIA-ES 240.

Todas las NIA-ES comenzarán a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que comiencen 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 Normas Técnicas de Auditoría actuales, y que las NIA-ES se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015) y siguientes, así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores a 2015 que se contraten a partir del 1 de enero de dicho ejercicio.

2. MODIFICACIONES RELEVANTES

No cabría hablar de modificaciones relevantes en el tratamiento de los riesgos de fraude entre la actual Norma Técnica de Auditoría de Cuentas sobre «Errores e Irregularidades» y la NIA-ES 240 «Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude» ya que se podría decir que la actual norma técnica recoge la esencia y el espíritu de la norma internacional, si bien esta lo trata mucho más ampliamente. Eso sí, la actual norma técnica se refiere tanto a errores como a irregularidades mientras que la norma internacional se dedica exclusivamente a las irregularidades (fraudes).

Asimismo, es preciso destacar que ambas normas regulan la comunicación de los riesgos de fraude a la dirección, a los responsables del gobierno y a las autoridades reguladoras y de supervisión, pero la norma técnica actual también trata la comunicación o efectos de los errores e

irregularidades detectados en el informe de auditoría, mientras que la norma internacional no lo hace, por lo que hay que remitirse en este aspecto a lo regulado en la NIA-ES 705 «Opinión modificada en el Informe emitido por un auditor independiente».

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 240

La NIA-ES 240, 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, las características del fraude y la responsabilidad en la prevención y detección del fraude.
2. **Objetivos:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo cual sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** son las obligaciones que tiene el auditor en la prevención y detección del fraude en los trabajos de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores. Su contenido será considerado en el desarrollo de los apartados anteriores.

Desde un punto de vista didáctico, resulta conveniente comenzar por el apartado relativo a las definiciones, para posteriormente entrar a comentar el resto de los apartados. Así, en la NIA-ES 240 aparecen las siguientes definiciones:

- **Fraude:** un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.
- **Factores de riesgo de fraude:** hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma tiene como alcance tratar la responsabilidad del auditor en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude en los trabajos de auditoría. Las incorrecciones materiales pueden deberse a fraude o error. Ambos son errores, pero la característica del fraude es que es un error intencionado, que conlleva la existencia de un incentivo o un elemento de presión

para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo y cierta racionalización del acto. Existen dos tipos relevantes de fraudes:

- Información financiera fraudulenta.
- Apropiación indebida de activos.

Asimismo, existen dos tipos de responsabilidades en relación con los fraudes: a) la de los responsables del gobierno de la entidad y la dirección y b) la del auditor.

Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude, lo que implica crear una cultura de honestidad y comportamiento ético supervisada por los responsables del gobierno de la entidad que incluye prever la posibilidad de elusión de los controles o de que existan otro tipo de influencias inadecuadas sobre el proceso de información financiera (intento de la dirección de manipular los resultados...).

En relación con la responsabilidad del auditor la norma hace las siguientes consideraciones:

- El auditor es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error, por lo que debe mantener una actitud de escepticismo profesional durante todo el trabajo de auditoría. No obstante, considerando las limitaciones inherentes a un trabajo de auditoría, existe un riesgo inevitable de no detectar fraudes o errores, aun cuando esté bien planificado y ejecutado el trabajo de auditoría.
- El riesgo de que el auditor no detecte incorrecciones materiales debidas a fraude es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error, ya que el fraude puede basarse en estrategias para ocultarlos, sobre todo cuando van acompañados de colusión (falsificación, omisión deliberada del registro de transacciones, manifestaciones intencionadamente erróneas...). Su detección depende de factores tales como la experiencia del auditor, la frecuencia, cuantía y alcance del fraude, el grado de colusión y el rango jerárquico de las personas implicadas. Asimismo, la norma señala que puede resultar difícil establecer si determinadas incorrecciones son fraude o error (estimaciones contables...).
- El riesgo de no detectar un fraude cometido por la dirección es mayor que el cometido por empleados.

3.2. OBJETIVOS

La NIA-ES 240 establece tres objetivos para el auditor:

- a) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude.

- b) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas.
- c) Responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

3.3. DEFINICIONES

Este apartado ha sido objeto de tratamiento anteriormente, por lo que hay que remitirse a lo ya indicado.

3.4. REQUERIMIENTOS

Como ya se ha indicado, los requerimientos contienen las pautas obligatorias para el auditor en la detección, valoración y respuesta a los fraudes. A estos efectos la NIA-ES 240 establece los siguientes requerimientos:

- Escepticismo profesional.
- Discusión entre los miembros del equipo del encargo.
- Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.
- Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude.
- Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.
- Evaluación de la evidencia de auditoría.
- Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo.
- Manifestaciones escritas.
- Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad.
- Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión.
- Documentación.

3.4.1. Escepticismo profesional

El auditor debe tener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, lo que requiere cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas indican que puede existir una incorrección material debida a fraude.

Esta actitud debe mantenerla incluso cuando tenga experiencia previa favorable sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

3.4.2. Discusión entre los miembros del equipo del encargo

El equipo del trabajo de auditoría debe analizar, comentar, compartir y tener conocimiento de las áreas y partidas donde podrían existir incorrecciones materiales debidas a fraude, las formas en que podrían producirse y manifestarse y sus orígenes (dirección, empleados, terceros...).

3.4.3. Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

En el proceso de valoración de riesgos a la hora de planificar el trabajo de auditoría correspondiente, el auditor debe realizar los siguientes procedimientos para identificar los posibles riesgos que puedan dar lugar a fraudes:

- El auditor debe indagar las valoraciones que la dirección hace sobre la posibilidad de que los estados financieros auditados contengan fraudes, los procesos seguidos para identificarlos y darles respuesta y, en su caso, las comunicaciones realizadas sobre este tema a los responsables del gobierno o a los empleados. En cualquier caso, debe investigar ante cualquier instancia de la entidad auditada (dirección, responsables de gobierno, auditoría interna...) la existencia de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude.
- Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección, el auditor debe conocer como supervisan los procesos establecidos por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude, incluido el control interno, para mitigarlos.
- El auditor debe analizar y valorar cualquier tipo de información que haya obtenido, bien en el trabajo de auditoría que está realizando, o en otros trabajos de auditoría u otras circunstancias, de la que pudiera derivar la duda sobre la posible existencia de riesgos de fraude.

3.4.4. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de fraude en los estados financieros, en las afirmaciones sobre transacciones y en los saldos contables o información que debe facilitarse. Estos riesgos deben ser considerados significativos y se debe obtener el conocimiento de los controles que al respecto tenga establecidos la entidad. Se debe presumir la existencia de riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos (sobrevaloración o infravaloración), salvo que el auditor deje documentadas las razones por las que, en el trabajo de auditoría que está realizando, no es aplicable la presunción.

3.4.5. Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

A la hora de establecer la respuesta que el auditor debe dar a la existencia de riesgos de fraude, la norma diferencia entre: a) respuestas globales cuando el riesgo es debido a fraude en los estados financieros auditados, b) respuestas cuando el riesgo es debido a fraude en las afirmaciones, y c) respuestas cuando el riesgo de fraude es debido a la elusión de controles por parte de la dirección.

- Riesgo debido a fraude en los estados financieros auditados. El auditor debe asignar y supervisar al personal del equipo de auditoría, en función de sus conocimientos, cualificación y capacitación. Debe evaluar la idoneidad y aplicación correcta de las políticas contables de la entidad e introducir un factor de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, ya que las personas de la entidad que estén familiarizadas con los procedimientos de auditoría normalmente aplicados pueden estar más capacitadas para efectuar fraudes.
- Riesgo debido a fraude en las afirmaciones. El auditor tiene que diseñar y aplicar procedimientos de auditoría en relación con los riesgos valorados de fraude en las afirmaciones, que pueden suponer el cambio de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dichos procedimientos.
- Riesgo de fraude debido a la elusión de controles por parte de la dirección. En este caso, el auditor tiene que diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para comprobar la razonabilidad de los asientos contables y su correlación entre el libro diario y mayor, poniendo un especial cuidado en la revisión del soporte y cuantificación de las estimaciones contables y de las transacciones significativas no usuales.

3.4.6. Evaluación de la evidencia de auditoría

Si durante la realización de procedimientos analíticos cercanos al cierre contable el auditor obtiene indicios de fraude no detectados previamente, debe valorar las implicaciones que tiene en su trabajo de auditoría, especialmente sobre la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección y, si estuviera implicada deberá volver a considerar la valoración del riesgo por fraude previamente efectuada, así como su impacto en la naturaleza, extensión y momento de realización de los procedimientos de auditoría diseñados para hacerlos frente. No obstante, también deberá verificar si hubiera empleados o terceros implicados en el fraude.

3.4.7. Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo

Si los fraudes o indicios de fraude detectados por el auditor le hacen dudar de su capacidad para realizar el trabajo de auditoría, debe determinar las responsabilidades legales y profesionales al respecto, incluyendo si está obligado a comunicárselo a quien le nombró o, en su caso, a las

autoridades regulatorias, accionistas u otras personas. Asimismo, debe valorar si la legislación le permite renunciar al encargo, y si lo hace debe:

- Discutir con el nivel adecuado de la dirección y los responsables del gobierno la renuncia y los motivos.
- Determinar si está obligado profesional o legalmente a informar de la renuncia y los motivos a quien le nombró y, en su caso, a las autoridades reguladoras, accionistas u otras personas.

En este sentido, la norma se remite a lo dispuesto en los artículos 3.2 y 19 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 y a su normativa de desarrollo, en los que se regula la posibilidad de renuncia y las condiciones para ello.

3.4.8. Manifestaciones escritas

Debido a la naturaleza del fraude y a las dificultades que encuentra el auditor para detectar fraudes, este debe obtener de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno manifestaciones escritas de los siguientes aspectos:

- Son responsables del diseño, la implementación y mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude.
- Han informado al auditor de:
 - Los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de fraude que pueden contener los estados financieros.
 - Del fraude o de indicios de fraude, que afecten a la entidad, en el que estén implicados: la dirección, empleados que desempeñen funciones significativas en el control interno; u otras personas cuando el fraude pueda ser significativo.
 - De cualquier denuncia de fraude, o de indicios de fraude, realizada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros.

3.4.9. Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad

La norma establece la obligación del auditor de comunicar a la dirección y a los responsables del gobierno los fraudes o indicios de fraude detectados; si bien las diferencia.

En el caso de la dirección, se limita a decir que el auditor debe hacer la comunicación al nivel adecuado, entendiéndose normalmente por tal, al menos, un nivel por encima de las personas que parecen estar involucradas en el fraude.

La comunicación a los responsables del gobierno, que puede ser verbal o escrita, se realizará siempre y cuando ninguno participe en la dirección y se tengan indicios de que puede existir un fraude en el que participe: la dirección, los empleados con funciones significativas de control interno u otras personas. Si la implicada es la dirección, el auditor discutirá con los responsables del gobierno la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría.

Si el auditor tiene reservas sobre la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma adecuada de proceder.

3.4.10. Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión

Cuando el auditor ha identificado o tiene indicios de un fraude, debe analizar si está obligado a informar de ello a terceros ajenos a la entidad, siempre que el deber de confidencialidad esté supeditado al cumplimiento de esa obligación legal. En este sentido, la norma se remite a la regulación del «Deber de secreto y acceso a la documentación» y a los «Mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones Públicas con competencias de control o inspección» a los que se refieren, respectivamente, el artículo 25 y la disposición final primera 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 y su normativa de desarrollo, así como cualquier otra normativa que pueda ser de aplicación.

3.4.11. Documentación

La norma establece que todo el proceso sobre el fraude, relativo a la detección, valoración y procedimientos aplicados debe quedar documentado. En concreto enumera los siguientes:

- Decisiones significativas adoptadas por el equipo de auditoría sobre la probabilidad de fraude en los estados financieros.
- Riesgos identificados y valorados de fraude en los estados financieros y en las afirmaciones. Respuestas globales a los riesgos valorados de fraude en los estados financieros.
- Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría, así como la relación de estos procedimientos con los riesgos valorados de fraude en las afirmaciones.
- Resultados de los procedimientos de auditoría, incluidos los diseñados para responder al riesgo de que la dirección eluda los controles.
- Comunicaciones que sobre fraude haya realizado (dirección, responsables del gobierno, autoridades reguladoras y otros).

- En su caso, la documentación que soporta la conclusión de que no es aplicable la presunción de que existe un riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos.

Finalmente, la norma incorpora tres anexos con ánimo orientativo que contienen numerosos ejemplos sobre factores de riesgo de fraude, procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y circunstancias que indican la posible existencia de fraude:

- **Anexo 1:** Factores de riesgo de fraude debidos a información financiera fraudulenta y a apropiación indebida de activos.
- **Anexo 2:** Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos de fraude.
- **Anexo 3:** Circunstancias que indican la posibilidad de fraude.

Recensiones bibliográficas

Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.
CEF, Madrid, 2013, 480 págs.

La brillante monografía del profesor MARTÍN RODRÍGUEZ, *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*, aborda un tema de reciente actualidad y máximo interés en el ámbito de la fiscalidad de la Unión Europea.

Hasta el momento, el estudio de la competencia fiscal había sido desarrollado más profusamente desde la ciencia económica y, fundamentalmente, centrándose en el ámbito de la fiscalidad directa. Esta interesante obra, en cambio, se desmarca progresivamente en sus tres capítulos de esta perspectiva clásica. De este modo, si bien la obra se inicia con un repaso a las teorías clásicas, pronto introduce un profundo análisis jurídico sobre las condiciones de nacimiento y desarrollo de la competencia fiscal en el ámbito de la Unión Europea. Finalmente, este estudio se traslada a un campo casi inédito hasta la fecha: la fiscalidad indirecta, realizando un examen sobre la situación de la competencia fiscal en este sector de la fiscalidad comunitaria.

Como punto de partida, en el Capítulo I, el autor comienza sistematizando el concepto y contenido del fenómeno de la competencia fiscal. La premisa de partida es que la competencia fiscal es un proceso que trae causa en las posibilidades de arbitraje fiscal ofrecidas por los ordenamientos tributarios a los ciudadanos y empresas. Este concepto de arbitraje fiscal, entendido como la adopción de decisiones económicas por particulares y empresas por motivos eminentemente fiscales, representa para el autor el punto de partida de todo análisis de la competencia fiscal entre jurisdicciones. Examinar los factores que influyen en este arbitraje resulta fundamental, por tanto, para entender, actuar e incidir sobre la propia competencia fiscal. En este sentido, el autor aclara que la competencia fiscal constituye un proceso de reforma del ordenamiento en el que las jurisdicciones de manera voluntaria adoptan decisiones para beneficiarse o protegerse de los efectos del arbitraje fiscal realizado por particulares y empresas que, como sujetos económicos, tratan de minimizar su factura impositiva.

En este primer capítulo el autor hace también un repaso pormenorizado de los principales estudios económicos existentes sobre la materia advirtiendo acertadamente que existe una profunda polarización vinculada a la diferente concepción del Estado y su intervención. Acto seguido se señalan los elementos que deben concurrir para identificar los supuestos de *harmful tax competition*. En este sentido el autor es partidario de realizar un análisis de los efectos reales y

potenciales de las medidas en términos de recaudación o deslocalización, aunque reconoce la utilidad de parámetros objetivos como los señalados en diferentes documentos internacionales y comunitarios. Además se advierte que la imposibilidad de atacar las medidas generales conforme a los parámetros actuales de lucha contra la competencia fiscal perjudicial no debe excluir en absoluto su posible carácter dañino.

Para terminar este capítulo se analizan con detalle los teóricos efectos de la competencia fiscal, desde la pérdida de ingresos fiscales o los cambios en la estructura tributaria (*tax mix*) a la ineficiencia en la distribución de los recursos. La principal conclusión es que la temida *race to the bottom* la recaudación que podía poner en peligro los cimientos del Estado de bienestar no ha sido tal merced a un incremento del gravamen sobre los ciudadanos a través de impuestos directos sobre la renta y e indirectos sobre el consumo.

El Capítulo II se centra en la definición de los factores que contribuyen al nacimiento de las dinámicas de competencia fiscal en la Unión Europea, poniéndose de manifiesto la falta de armonización en sectores especialmente sensibles al arbitraje fiscal (véase la tributación sobre sociedades). Al comienzo del capítulo el autor diseña un modelo sistemático de evaluación de las condiciones de desarrollo de un proceso de competencia fiscal a partir del arbitraje fiscal que podemos extrapolar no solo a todos los niveles de jurisdicción (competencia entre Estados, entre regiones o entre entidades locales), sino también a todos los ámbitos de la fiscalidad. Entre los múltiples elementos analizados en este capítulo queremos destacar dos: la evolución del tipo de competencia fiscal y el papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) como intérprete de los tratados.

En un primer momento la consagración de las libertades fundamentales contribuyó a la adopción de estrategias fiscales agresivas por parte de algunos Estados miembros. La entrada en acción del Código de Conducta y la aplicación del control sobre ayudas de Estado al ámbito fiscal han reducido enormemente las posibilidades de adoptar estrategias orientadas a la atracción de bases mediante regímenes especiales. Sin embargo, la manifestación más común de competencia fiscal hoy día es la reducción de los tipos sobre el impuesto sobre sociedades y, principalmente, la benevolencia respecto a prácticas abusivas que perjudican a otros Estados miembros como el transvase de beneficios.

En lo que respecta a la intervención del TJUE, el autor observa que, lejos de proteger los intereses de los Estados miembros, los diferentes pronunciamientos analizados debilitan la posición de estos en su lucha contra los riesgos y efectos de la competencia fiscal. El amplio margen reconocido para incluir cláusulas limitativas de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición, en cambio, abre un amplio abanico de posibilidades.

Por último, en el Capítulo III se analiza la presencia de arbitraje y competencia fiscal en un campo concreto de la fiscalidad europea: el de la imposición indirecta. En este ámbito,

la mayor expresión de arbitraje fiscal se produce a través del fenómeno conocido como *cross-border shopping*, en virtud del cual los ciudadanos se trasladan de forma temporal a otro Estado miembro y adquieren productos con un menor precio final para consumirlos en su país de residencia.

Siendo así, las únicas posibilidades de riesgo de competencia fiscal en este ámbito las encontramos en aquellas operaciones transfronterizas que tributan en origen y, fundamentalmente, en el ámbito de los impuestos especiales –accisas según la terminología de la Unión Europea–, esto es, el alcohol, el tabaco y los hidrocarburos.

Dado que en el caso de los impuestos especiales solo se prevé la tributación en origen cuando los productos sujetos a impuestos especiales son adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro, el autor lleva a cabo un inigualable análisis del contenido de la expresión «para uso propio», delineando así el campo de acción de este arbitraje fiscal.

Tras evaluar con detalle el sistema y el proceso de armonización de los impuestos indirectos el autor admite que es difícil identificar situaciones de verdadera competencia fiscal entre los Estados miembros ante el riesgo recaudatorio que supondría para estos una reducción de tipos (ante la imposibilidad de crear regímenes especiales). No obstante, a lo largo del capítulo sí que se denuncia la especial situación de Luxemburgo, gran beneficiado del *cross-border shopping* merced a su posición geográfica privilegiada y sus bajos impuestos indirectos.

Para finalizar, en las últimas páginas de este capítulo se analizan los efectos y la compatibilidad con el derecho de la Unión de algunas de las medidas adoptadas unilateralmente por algunos Estados para paliar los efectos perniciosos de las compras transfronterizas en la Unión Europea.

Como colofón el autor realiza algunas propuestas de *lege ferenda* para reducir el impacto del *cross-border shopping* y evitar las distorsiones que este genera al mercado interno y a las propias políticas sanitarias y medioambientales de los Estados miembros.

Por todo ello entendemos que esta obra constituye un pilar fundamental en la articulación de una solución a los problemas de competencia fiscal en el ámbito de la fiscalidad indirecta en el seno de la Unión Europea; problemas que, hasta el momento, aunque tímidamente advertidos, no habían recibido una solución adecuada desde un punto de vista jurídico.

Consideramos, así, que este trabajo supone una obra de obligada referencia para los estudiosos del Derecho tributario europeo que analiza, con un punto de vista innovador y una técnica rigurosa, los aspectos más controvertidos de esta problemática jurídica.

En definitiva, podemos afirmar que el trabajo del profesor MARTÍN RODRÍGUEZ representa una importante aportación a la construcción del concepto jurídico de competencia fiscal ante la evolución de la problemática actual de este fenómeno. Además, con esta obra se abre una nueva línea de análisis e investigación en materia de fiscalidad indirecta.

María del Carmen Cámara Barroso
Universidad de Jaén