

- **Cómo recuperar lo que Europa considera un pago tributario indebido.** *Isaac Ibáñez García*
- **Tributación de las participaciones preferentes y obligaciones subordinadas en el IRPF.** *Miguel de Haro Izquierdo*
- **Ejecución y retroacción en materia tributaria.** *Claudio García Díez*
- **El TJUE declara contrario al Derecho comunitario el ISD español.** *José A. Rozas Valdés*
- **IBI: la equiparación de la Iglesia a las entidades sin fin de lucro.** *Isidoro Martín Dégano*
- **La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos.** *Juan Ignacio Gorospe Oviedo*
- **IVA: régimen del criterio de caja (caso práctico).** *Antonio Longás Lafuente*
- **El fracaso empresarial en las pymes hoteleras españolas.** *Rubén Lado, M.ª Milagros Vivel, Luis A. Otero y Sara Fernández*
- **NIA-ES 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.** *Alejandro Larriba Díaz-Zorita*
- **NIA-ES 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.** *Jesús García Álvaro*
- **Caso práctico de Gestión de la Administración de la Seguridad Social.** *Javier Romano Aparicio*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Octubre 2014 – Número 379

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

Alejandro Blázquez Lidoy (*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos. Auditor de Cuentas*)

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

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

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

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

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

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

Juergen D. Dones (*Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia*)

Nicolás de Gaviria Fobián (*Socio del Área Fiscal Internacional de Deloitte*)

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

José Félix Gálvez Merino (*Socio de PricewaterhouseCoopers*)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

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

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

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

Flavia Rodríguez Ponga Salamanca (*Directora general de Seguros y Fondos de Pensiones*)

Fernando Ruiz Ruiz (*Presidente de Deloitte*)

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



www.cef.es

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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

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

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

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



Correo electrónico: revistacef@cef.es

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 82/2014** Vías dispuestas en nuestro ordenamiento para realizar el derecho de reparación derivado de las sentencias del TJUE en materia tributaria (A propósito de la recuperación del «céntimo sanitario») 5
- Available legal remedies to seek redress derived from the recent rulings by the European Court of Justice on tax matters (For the purpose of the recovery of the Spanish tax on retail sales of diesel and petrol, the so-called «céntimo sanitario»)*

ACCÉSIT «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2014

(Isaac Ibáñez García)

- 83/2014** Fiscalidad de los productos financieros en el IRPF. El caso específico de las participaciones preferentes y las obligaciones subordinadas 59
- Financial products taxation in the Income Tax. The specific case of preferred participations and subordinated debentures*
- (Miguel de Haro Izquierdo)

- 84/2014** Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario 83
- A perspective on enforcement and retroactivity of proceedings in the taxation field*
- (Claudio García Díez)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 85/2014** El TJUE declara contrario al Derecho comunitario el ISD español (Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12) ... 141
- (José A. Rozas Valdés)
- 86/2014** El alcance de la exención de la Iglesia católica en el IBI. La equiparación al régimen fiscal de las entidades no lucrativas (Análisis de la STS de 4 de abril de 2014, rec. núm. 653/2013) 148
- (Isidoro Martín Dégano)
- 87/2014** La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS (Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. núm. 581/2013) 157
- (Juan Ignacio Gorospe Oviedo)

CASO PRÁCTICO

- 88/2014** El régimen especial del criterio de caja en el IVA (caso práctico) 167
ⓐ (Antonio Longás Lafuente)

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

- 89/2014** El fracaso empresarial en las pymes hoteleras españolas: un análisis en tiempos de crisis (2008-2011)
Business failure in Spanish hotel SMEs: an analysis in times of crisis (2008-2011) 169
ACCÉSIT «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2014
(Rubén Lado Sestayo, M.ª Milagros Vivel Búa, Luis A. Otero González y Sara Fernández López)

COMENTARIOS NIA

- 90/2014** NIA-ES 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad
ⓐ *Communication with responsables government entity* 201
(Alejandro Larriba Díaz-Zorita)
- 91/2014** Norma Internacional de Auditoría 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad (NIA-ES 265)
ⓐ *International Standard of Auditing 265. Communication of deficiencies in internal control to responsible government and the management of the entity (NIA-ES 265)* 205
(Jesús García Álvaro)

CASO PRÁCTICO

- 92/2014** Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social 207
ⓐ (Javier Romano Aparicio)

 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.

VÍAS DISPUESTAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO PARA REALIZAR EL DERECHO DE REPARACIÓN DERIVADO DE LAS SENTENCIAS DEL TJUE EN MATERIA TRIBUTARIA

(A propósito de la recuperación del «céntimo sanitario»)

Isaac Ibáñez García

Abogado

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2014** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Nicolás DE GAVIRIA FOBIÁN, don José Félix GÁLVEZ MERINO y don Eduardo LUQUE DELGADO.

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

EXTRACTO

La Agencia Tributaria, con ocasión de la devolución del denominado «céntimo sanitario», entiende y divulga que el único medio (o procedimiento) para la revisión en vía administrativa es el de rectificación de autoliquidaciones.

Antes y ahora (lo que parece quedar claro a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2010, Asunto C-118/08. *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL*), el perjudicado tiene, entre otras, expedita la acción de responsabilidad patrimonial del Estado-legislador. Vía que no conoce de los límites de firmeza, consentimiento o prescripción de actos administrativos previos, de los efectos de la cosa juzgada, etcétera. Es más, el perjudicado –que entre otras cosas lo es porque ha venido confiando en la norma que le obligaba a tributar o a soportar en definitiva el gravamen– no tiene por qué pasar por la obligación de pleitear previamente contra un tributo que goza de la presunción de legalidad.

Pues bien, con ocasión de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014 sobre el «céntimo sanitario» (Asunto C-82/12. *Transportes Jordi Besora, SL*), estas cuestiones vuelven a revivirse y a suscitar falsas e interesadas o interesantes controversias.

Palabras claves: céntimo sanitario, devolución de ingresos indebidos, responsabilidad patrimonial del Estado legislador y revocación.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / *Fecha de aceptación:* 10-07-2014 / *Fecha de revisión:* 05-09-2014

AVAILABLE LEGAL REMEDIES TO SEEK REDRESS DERIVED FROM THE RECENT RULINGS BY THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE ON TAX MATTERS

(For the purpose of the recovery of the Spanish tax on retail sales of diesel and petrol, the so-called «céntimo sanitario»)

Isaac Ibáñez García

ABSTRACT

Spanish Tax Authorities, for the purpose of the refund of the so-called «céntimo sanitario», consider and divulge that the only means (or procedure) for its administrative review is by way of the self-assessment tax return amendment.

Now and then (and it seems to be clear as a result of ECJ Judgment in Case C-118/08 *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, SAL of 26th January 2010) the affected tax payers have, among others, a direct action to request State-legislator's liability. This alternative does not know the limits of final judgments, consent or statute of limitations of previous administrative acts, the effect of *res iudicata*, etc. Moreover, the affected taxpayer –who is such because of his/her reliance on a statutory rule which obliged him/her to bear this certain tax– does not have the obligation of filing the relevant action against a tax which has been awarded with presumption of legality.

Therefore, on the occasion of the ECJ Judgment in Case C-82/12 *Transportes Jordi Besora, SL* of 27th February 2014, these issues are revived again and raise self-interested and false or interesting controversies.

Keywords: «céntimo sanitario» (*i. e.* Spanish tax on retail sales of diesel and petrol), refund of undue amounts paid, State-legislator's liability and revocation.

Sumario

- I. Introducción. Consideraciones preliminares
 - II. La limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia del TJUE en el asunto del «céntimo sanitario»
 - III. Cuestiones sometidas a la Comisión Europea
 - IV. Antecedente. La Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos
 - V. Otras vías para recuperar los tributos contrarios al Derecho de la Unión Europea
 - VI. La opinión de la Comisión Europea sobre la recuperación del «céntimo sanitario». Más de lo mismo
- Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Concluye el editorial del diario *El País* del 28 de febrero de 2014 («Un impuesto ilegal»), referido a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014 (NFJ053503), sobre el denominado «céntimo sanitario», que «*cuando las cosas se hacen mal, deben asumirse las consecuencias*». Este sería el principio general que rige en nuestro Derecho y que sirve de fundamentación al régimen de responsabilidad patrimonial del Estado, en este caso del Estado-legislador, y al alcance que le ha dado la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo.

«Por ello, resultaba inquietante y desolador leer que existieran borradores de reforma de la Ley General Tributaria en los que se trata de eliminar la acción de responsabilidad patrimonial en lo relativo a cuestiones tributarias, según noticia del diario *El Mundo*¹, en la que se matiza que *"desde el Ministerio de Hacienda, sin embargo, rechazan que este cambio cuente con un claro y definitivo respaldo y advierten de que los borradores se encuentran aún en una fase muy preliminar"*. Después, ha fructificado la decisión de modificar, en lo tributario, la acción de responsabilidad patrimonial, estableciendo un procedimiento distinto que la limita. Así, como estaba anunciado, en el «*Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*», sometido a Información pública el 23 de junio de 2014, se opta por, según su exposición de motivos, crear *"un nuevo procedimiento especial para la revisión de los actos dictados al amparo de normas tributarias que hayan sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea"*, que trata de sustituir, en el ámbito tributario, a la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, con la principal consecuencia de sujetar la referida revisión al plazo de prescripción general de la LGT».

De ahí que nuestro Derecho no mire, o no deba mirar, con buenos ojos las limitaciones, sobre todo las temporales, que se tratan de imponer a cualquier mecanismo de recuperación de los importes satisfechos indebidamente por los ciudadanos en virtud de normas jurídicas *en las que confían* y que posteriormente son declaradas inconstitucionales o contrarias al ordenamiento de la Unión Europea. Se incluye obviamente en estos intentos la denominada *jurisprudencia prospectiva*. Máxime en cuanto a las **sanciones, recargos o intereses de demora** que pueda haber soportado el contribuyente en virtud de la aplicación de normas que después son declaradas inconstitucionales, ilegales o contrarias al Derecho de la Unión Europea.

¹ «Hacienda dará más poderes a los inspectores para que suba la recaudación». Noticia elaborada por Carlos CUESTA, *El Mundo*, de 18 de abril de 2014.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO² refiriéndose a la «*doctrina prospectiva*» que mantiene el Tribunal Constitucional respecto a sus sentencias han señalado que «el evidente **resultado injusto** a que conduce esta interpretación se sortea por el Tribunal Supremo a partir de sus Sentencias de 29 de febrero (NFJ013964), 13 de junio (NFJ055151), 15 de julio y 30 de noviembre, todas de 2000, **acudiendo al principio de responsabilidad patrimonial del Estado, en concreto por sus actuaciones como legislador**. Dicha tesis, formulada a fines de los sesenta en Italia, traslada la responsabilidad patrimonial de la Administración –constitucionalmente proclamada– a los supuestos en que el daño al particular es provocado por una actuación del legislador que no se atiene al ordenamiento, como ocurre al declararse inconstitucional la ley tributaria en aplicación de la cual se efectuó el ingreso. En tal caso, si la sentencia constitucional guarda silencio sobre su alcance, corresponde a los Tribunales fijar sus efectos retroactivos, concluyendo el Tribunal Supremo que el particular puede instar la declaración de nulidad del acto por el que se exigió el ingreso, según la vía del artículo 102 de la LRJPAC, **o bien directamente, ejercer la acción por responsabilidad patrimonial, solución esta que deviene única si con anterioridad a la sentencia de inconstitucionalidad ya hubiera obtenido sentencia firme con eficacia de cosa juzgada**. En el primer caso, obtenida la nulidad, se estaría en la hipótesis del artículo 221.3 de la LGT, procediendo la ejecución de la devolución. En el segundo caso, **el derecho a la devolución de ingresos indebidos se transmuta en un derecho a indemnización por el daño sufrido por aplicación de la ley inconstitucional**. En ambos supuestos, con derecho a los intereses legales desde el día del ingreso hasta el de notificación de la sentencia que reconoce el derecho».

Como ha subrayado ORDÓÑEZ SOLÍS³, «ya no hay duda del **carácter autónomo** de la acción de responsabilidad patrimonial y de las posibilidades de doblegar firmezas administrativas y cosas juzgadas». En este sentido, el Tribunal Supremo insiste en la Sentencia de 2 de octubre de 2012 (NFJ048638): «aunque los actos administrativos sean firmes, ello no impide el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Siendo así, no solo cuando tales actos hicieron aplicación de una ley luego declarada inconstitucional, como sostuvo ya la sentencia de este Tribunal de 13 de junio de 2000 y otras posteriores, sino también cuando aplicaron leyes que más tarde se declararon contrarias al Derecho de la Unión⁴».

En mi opinión, la acción de responsabilidad patrimonial en referidos casos (inconstitucionalidad y oposición normativa al Derecho de la Unión Europea) es una vía o remedio **común** (no extraordinaria) y alternativa al resto de vías ofrecidas por nuestro ordenamiento, especialmente las contempladas en la Ley General Tributaria para la recuperación de lo indebidamente pagado.

² *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2005.

³ «La vía indemnizatoria como remedio por la violación del Derecho europeo y la jurisprudencia tributaria española», en la obra colectiva coordinada por él mismo: *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España. Derechos, mercado único y armonización fiscal en Europa*, Liber Amicorum. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. Wolters Kluwer España, 2013.

⁴ Tribunal Supremo (Sala 3.ª, Sección 4.ª), Sentencia de 2 de octubre del 2012 [recurso n.º 508/2011 (NFJ048638), ponente: Menéndez Pérez, FJ 6].

En la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Sección Cuarta), de 14 de julio de 2010 [n.º de recurso 21/2008 (NFJ055241). Ponente señora Pico Lorenzo], fundamento jurídico tercero, puede leerse:

«Es cierto que la recurrente no impugnó jurisdiccionalmente la autoliquidación del IVA mas si reaccionó cuando tuvo conocimiento de la sentencia del Tribunal de Justicia. *Con anterioridad se limitó a aceptar la aplicación de la legalidad española vigente sin que le fuere exigible una conducta tendente a poner de relieve el incumplimiento por el Reino de España de las obligaciones establecidas en la Directiva.* Podía haber interesado la impugnación jurisdiccional de la resolución administrativa denegando la devolución de los ingresos indebidos pretendida mas optó por iniciar otra vía al amparo de la responsabilidad administrativa por actos del legislador que es la que finalmente ha llegado ante los Tribunales.

(...)

No era exigible a la recurrente, tal cual pretende el Abogado del Estado, que hubiere impugnado la autoliquidación del IVA en el momento de su realización ya que aquella se llevó a cabo conforme a la legalidad interna entonces vigente sin que ese aquietamiento de la recurrente tenga que impedir obtener el eventual beneficio derivado de la condena por incumplimiento al Reino de España declarada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades»⁵.

Asimismo, puede citarse también la Sentencia del Alto Tribunal de 28 de marzo de 2006 (NFJ023151), que expuso:

«Parece evidente que el principio de buena fe, que ha de presidir las relaciones de la Administración con los administrados, impone que en supuesto como el enjuiciado en lo que la Administración tenga conocimiento de la inconstitucionalidad de ese recargo proceda de oficio a iniciar los trámites de su devolución **a quienes confiaron, de buena fe, que su exigencia y pago se derivaba de una norma legítima, pero que el tiempo venía a demostrar que no ostentaba esa condición.**»

Y la Sentencia del Alto Tribunal de 11 de septiembre de 2009 (NFJ036238), que precisó:

«Debió ser la propia Administración Tributaria española la que, a impulsos de la Generalidad de Cataluña, debió proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno de-

⁵ Esta sentencia establece una importante doctrina respecto al efecto interruptivo de la prescripción en el ámbito de la acción de responsabilidad patrimonial. Para el Tribunal, la solicitud de devolución de ingresos indebidos, al poco tiempo de dictarse una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, interrumpe el plazo de prescripción de la acción de responsabilidad; pues el sujeto pasivo realizó acciones tendentes a la obtención de la recuperación de lo reputado como indebidamente pagado.

recho del precepto a cuyo amparo se practicó la liquidación por el IAJD, pues, como dijo este Tribunal en su Sentencia del 15 de julio de 2000, **el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes**, y al propio tiempo a proceder a la revisión de oficio de la liquidación practicada al amparo de la misma...»

Así como el preámbulo del Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, cuando precisó:

«El fin último que debe cumplir toda norma no es otro que el de garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos como destinatarios finales de la misma.»

Tratar de imponer dichas limitaciones *en perjuicio de quien confía en la norma* supone abrir la puerta a un comportamiento, en este caso del Estado-legislador, al que los economistas denominan **riesgo moral**. El legislador no se vería obligado a, por ejemplo, poner atención a los avisos que le puedan llegar de la Comisión Europea (procedimientos de infracción) acerca del incumplimiento del Derecho comunitario, porque si los efectos fueran prospectivos nada pierde, no tiene incentivos para un comportamiento diligente. Las consecuencias de sus acciones antijurídicas son soportadas siempre por el contribuyente. En suma, el *riesgo moral* nos informa de cómo el legislador asume en su actividad mayores riesgos cuando las posibles consecuencias negativas de sus actos legislativos no son asumidas por el Estado (devolución de tributos indebidamente recaudados, por ejemplo) sino por los contribuyentes que en su día, *confiando en la norma*, procedieron al pago de los mismos.

Pues, como señaló el profesor SIMÓN ACOSTA⁶, «la historia del Derecho público es el relato de la lucha por reducir hasta eliminar las arbitrariedades del poder. Hay que reconocer el mérito del Tribunal Supremo en este empeño. Con buen criterio ha apuntalado una doctrina jurisprudencial que obliga al Estado a indemnizar al contribuyente en el importe de los tributos pagados en cumplimiento de una ley inconstitucional. Aunque esta doctrina cuenta con el rechazo decidido de una de las mejores firmas⁷, que a la postre invoca y se refugia en la inadmisibilidad del principio *fiat iustitia et pereat mundus*, hay que aplaudir al Tribunal Supremo porque ha sido capaz de distinguir entre la intangibilidad del acto firme de aplicación de la ley inconstitucional y la reparación del daño causado. Es verdad que, en último término, la reparación equivale a eliminar las consecuencias patrimoniales del acto firme, pero jurídicamente son cosas distintas anular el acto y reparar sus efectos económicos. La reparación del daño mediante la acción de responsabilidad patrimonial del Estado no es igual a la devolución de ingresos indebidos, dado que el ingreso era debido en el momento en que se produjo, como bien ha reconocido el Tribunal Supremo. **Pero no cabe predicar del legislador la máxima absolutista "King can do not wrong"**».

⁶ «Daños antijurídicos imputables a las Leyes Tributarias». *Legaltoday.com*, 23 de marzo de 2010.

⁷ Creo que se refiere al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA: *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español*, Thomson/Civitas, 2005.

Por tanto, las antedichas limitaciones deben examinarse con mucha cautela.

A estas alturas no debemos olvidar el trascendental Asunto C-118/08 (*Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL*), en el que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en Sentencia de 26 de enero de 2010 (NFJ036742), declaró que:

«El Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictada con arreglo al artículo 226 CE solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente.»

La Sentencia basa su fallo en el *principio de equivalencia*, de elaboración jurisprudencial. Así, puede leerse en la misma:

«Sobre el principio de equivalencia.

33. Por lo que se refiere al principio de equivalencia, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, dicho principio exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, C-231/96, Rec. p. I-4951, apartado 36; de 1 de diciembre de 1998, *Levez*, C-326/96, Rec. p. I-7835, apartado 41; de 16 de mayo de 2000, *Preston y otros*, C-78/98, Rec. p. I-3201, apartado 55, y de 19 de septiembre de 2006, i-21 *Germany y Arcor*, C-392/04 y C-422/04, Rec. p. I-8559, apartado 62).

34. No obstante, este principio no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todas los recursos interpuestos en un ámbito determinado del Derecho (sentencias *Levez*, antes citada, apartado 42; de 9 de febrero de 1999, *Dilexport*, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 27, y de 29 de octubre de 2009, *Pontin*, C-63/08, Rec. p. I-0000, apartado 45).

35. En consecuencia, *para comprobar si se respeta el principio de equivalencia en el litigio principal, es preciso examinar si, habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales, la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta por Transportes Urbanos, basada en la infracción del Derecho de la Unión, y la que dicha sociedad habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución pueden considerarse similares* (véase, en este sentido, la sentencia *Preston y otros*, antes citada, apartado 49).

36. Pues bien, por lo que se refiere al objeto de las dos reclamaciones de responsabilidad patrimonial mencionadas en el apartado anterior, procede señalar que tienen exactamente el mismo objeto, a saber, la indemnización del daño sufrido por la persona lesionada por un acto o una omisión del Estado.

37. Respecto de los elementos esenciales, cabe recordar que la regla del agotamiento previo que se discute en el litigio principal lleva a cabo una distinción entre estas reclamaciones, en la medida en que exige que el demandante haya agotado previamente las vías de recurso contra el acto lesivo solo cuando la reclamación de responsabilidad patrimonial se basa en la infracción del Derecho de la Unión por la ley nacional en aplicación de la cual se ha adoptado el mencionado acto.

38. Ahora bien, procede señalar que, contrariamente a lo que parecen sugerir determinados planteamientos de la jurisprudencia controvertida, recordados en el apartado 20 de la presente sentencia, *la reparación del daño causado por una infracción del Derecho de la Unión por un Estado miembro, no está subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de tal infracción* (véanse, en este sentido, las sentencias *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, antes citada, apartados 94 a 96; de 8 de octubre de 1996, *Dillenkofer y otros*, C-178/94, C-179/94 y C-188/94 a C-190/94, Rec. p. I-4845, apartado 28, y *Danske Slagterier*, antes citada, apartado 37).

39. No obstante, ha lugar a señalar que, en el litigio principal, Transportes Urbanos basó su recurso expresamente en la sentencia *Comisión/España*, antes citada, dictada con arreglo al artículo 226 CE, en la cual el Tribunal de Justicia declaró la infracción de la Sexta Directiva por la Ley 37/1992.

40. Además, se deduce del auto de remisión que Transportes Urbanos interpuso la reclamación ante el Consejo de Ministros porque el plazo para presentar una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 1999 y 2000 había expirado en el momento en que se dictó la mencionada sentencia *Comisión/España*.

41. No obstante, como se ha dicho en los apartados 12 y 13 de la presente sentencia, dicha reclamación fue desestimada por el Consejo de Ministros teniendo en cuenta precisamente que Transportes Urbanos no había solicitado la rectificación de sus autoliquidaciones antes de la interposición de dicha reclamación.

42. En cambio, según el auto de remisión, *si Transportes Urbanos hubiera podido fundamentar su reclamación de responsabilidad patrimonial en una sentencia del Tribunal Constitucional que declarara la nulidad de la misma ley por infringir la Constitución, esta reclamación habría sido estimada, con independencia de que dicha sociedad no hubiera solicitado la rectificación de dichas autoliquidaciones antes de que expiraran los plazos para hacerlo*.

43. Se desprende de las consideraciones precedentes que, en el contexto particular que ha dado origen al litigio principal tal como se describe en el auto de remisión, la única diferencia existente entre las dos reclamaciones mencionadas en el

apartado 35 de la presente sentencia consiste en que las infracciones jurídicas en las que se basan han sido declaradas, en un caso, por el Tribunal de Justicia mediante una sentencia dictada con arreglo al artículo 226 CE y, en otro, por una sentencia del Tribunal Constitucional.

44. Ahora bien, esta única circunstancia, a falta de cualquier mención en el auto de remisión de otros elementos que permitan declarar la existencia de otras diferencias entre la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado efectivamente presentada por Transportes Urbanos y aquella que habría podido interponer sobre la base de una infracción de la Constitución declarada por el Tribunal Constitucional, no basta para establecer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia.

45. En tal situación, procede señalar que las dos reclamaciones antes mencionadas pueden considerarse similares, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 35 de la presente sentencia.

46. De ello se deduce que, habida cuenta de las circunstancias descritas en el auto de remisión, el principio de equivalencia se opone a la aplicación de una regla como la controvertida en el litigio principal.

47. Habida cuenta de esta conclusión, no es necesario examinar la regla del agotamiento previo de las vías de recurso discutida en el litigio principal a la luz del principio de efectividad.»

De la referenciada Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, deriva la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) del Tribunal Supremo, de 17 de septiembre de 2010 [recurso 153/2007 (NFJ040628)], en la que expresamente el Tribunal Supremo rectifica su anterior jurisprudencia y sienta que:

«Pues bien, se dan en el presente caso todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJCE para que prospere la acción de responsabilidad patrimonial.

De un lado, la norma jurídica vulnerada –Sexta Directiva– *confería derechos a los particulares*, concretamente el derecho a la deducción del IVA soportado sin más excepciones o limitaciones que las establecidas en ella, limitando tal derecho la normativa española tantas veces reseñada al establecer una limitación adicional a las previstas en la norma comunitaria.

De otro, se ha producido una *infracción suficientemente caracterizada* del Derecho Comunitario, habiéndonos ya referido extensamente a esta cuestión en el fundamento anterior.

Finalmente, puede afirmarse que *existe una relación de causalidad directa* entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, *sin que tal relación de causalidad pueda entenderse rota por el hecho de que el reclamante no agotara los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación*

tributaria practicada, según lo expuesto en el fundamento noveno de esta Sentencia. En este sentido, no ofrece duda de que concurre el nexo de causalidad directa entre la aplicación de la norma interna declarada por la STJCE de 6 de octubre de 2005 contraria a la Sexta Directiva y el daño ocasionado a la Sociedad Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL, que tuvo que abonar a la Hacienda Pública unas cantidades superiores a las que le hubieran correspondido de haberse respetado por la legislación española los mandatos contenidos en la norma comunitaria».

El Tribunal Supremo reconoce a la actora el derecho a ser indemnizado por el importe de lo indebidamente ingresado a favor de la Hacienda Pública, sumando a ello los intereses legales que procedan, pues

«el principio general en materia de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado es el de la *"restitutio in integrum"* o reparación integral del daño, lo que obliga no solo al abono de la cantidad indebidamente satisfecha a las arcas públicas sino también, en aras de ese principio de plena indemnidad, reconocido en la jurisprudencia de esta Sala (SSTS de 5 de febrero y 15 de julio de 2000, entre otras muchas) y en la propia Ley 30/1992 (art. 141.3) al abono de los intereses legales de la cantidad a devolver desde el día en que se efectuó la reclamación administrativa hasta la fecha de notificación de esta Sentencia, a partir de la cual se cuantificarán los intereses de acuerdo con lo establecido en el artículo 106, apartados 2 y 3 de la Ley jurisdiccional».

El profesor ALONSO GARCÍA⁸ ha manifestado su duda acerca de si en España se aplicaría en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador la doctrina *Transportes Urbanos* cuando la contravención del Derecho de la Unión Europea se pone de manifiesto (o se hace visible) a través de una sentencia del TJUE que resuelve una cuestión prejudicial y no en sentencia recaída en recurso por incumplimiento: «Y ciñéndonos al ordenamiento jurídico español, está todavía por ver, en fin y también por ejemplo, si la doctrina del Tribunal de Justicia en el ya referido *asunto Transportes Urbanos* sería extensible a las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado legislador basadas en una infracción del Derecho de la Unión, a su vez declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada no en el marco de un recurso por incumplimiento, sino de una cuestión prejudicial, propia o incluso ajena (i.e., planteada por un tribunal de otro Estado miembro en relación con una legislación similar a la española); o si la doctrina sentada por nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 145/2012, de 2 de julio, en relación con la vulneración de la tutela judicial efectiva por aplicación de una ley que había sido declarada contraria al Derecho de la Unión en el marco de un recurso por incumplimiento, cabría extenderla a las declaraciones de incompatibilidad derivadas de sentencias prejudiciales».

⁸ «La cuestión prejudicial, piedra angular de la integración europea», en VV. AA.: *La cuestión prejudicial europea*. Directores: ALONSO GARCÍA y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, *European Inklings* (EUI), n.º 4, 2014.

En caso de ser negativa la respuesta a dicha duda, surgiría un interesante problema a dilucidar: qué ocurre cuando por desidia o negligencia la Comisión Europea, abierto un procedimiento de infracción durante mucho tiempo (como ha ocurrido precisamente con el caso del *céntimo sanitario*), no ha llegado a demandar por incumplimiento al Estado miembro infractor ante el Tribunal de Justicia y han tenido que ser los órganos jurisdiccionales nacionales los que remitan al Tribunal la cuestión prejudicial de interpretación; pues parece claro que en el caso del *céntimo sanitario* (procedimiento de infracción abierto durante más de diez años) la Comisión Europea ha actuado con *mala administración*.

Respecto a la responsabilidad patrimonial del Estado derivada de *normas reglamentarias declaradas ilegales*, puede verse la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 2010 [recurso 533/2006 (NFJ041770)]:

«Comenzando por el motivo primero, es indiscutible que, como observa la recurrente, lo que aquí se discute es una pretensión de responsabilidad patrimonial de la Administración por los daños derivados de la aplicación de un precepto reglamentario que luego es declarado nulo. Esto es tan claro que la propia sentencia impugnada, que es parcialmente estimatoria, así lo reconoce. Así las cosas, el daño indemnizable consiste necesariamente en la pérdida económica causada a la recurrente por la aplicación del precepto reglamentario ilegal; pérdida económica que comprende todos los pagos a la Hacienda Pública hechos en concepto de amortización de obligaciones con posterioridad al 1 de enero de 1986, fecha a partir de la cual surte efectos la anulación del citado precepto reglamentario. La circunstancia de que algunos de esos pagos hubieran sido hechos más de cuatro años antes del día en que se presentó la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración resulta aquí irrelevante, porque —como bien dice la recurrente— el plazo de prescripción de cuatro años del artículo 64 de la antigua Ley General Tributaria opera para los créditos frente a la Hacienda Pública; lo que no puede ocurrir en este caso, pues no trata de una pretensión de devolución de ingresos tributarios indebidos.

A idéntica conclusión, por lo demás, se llega adoptando el criterio de la llamada *actio nata*. Es bien sabido que, de acuerdo con el artículo 1.969 CC, "el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse". Aplicado esto al presente caso, es claro que la recurrente no pudo ejercer su pretensión indemnizatoria con anterioridad al 9 de marzo de 2001, fecha de la sentencia que anuló el art. 20 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o, para ser aún más precisos, desde que dicha sentencia fue publicada y pudo ser conocida. Esto significa que no puede considerarse prescrito su derecho a ser indemnizada por el daño consistente en los pagos hechos en cumplimiento del precepto reglamentario anulado, aunque algunos de ellos correspondieran a ingresos que no habrían podido ya ser combatidos como indebidos por tropezar contra la prescripción regulada en la legislación tributaria. Dicho brevemente, *que un pago no pueda ser im-*

pugnado como ingreso indebido por haber expirado el plazo legalmente previsto para ello no significa, por sí solo, que ese mismo pago no pueda constituir un daño indemnizable cuando concurren las condiciones establecidas en los arts. 139 y siguientes de la LRJ-PAC y, en particular, cuando se declare nula la norma en cumplimiento de la cual se efectuó ese pago. Así, dado que la recurrente presentó la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración dentro del plazo de un año desde que manifestó la lesión, tal como ordena el art. 142.5 LRJ-PAC, el daño viene dado por la suma total de los pagos en concepto de amortización de obligaciones hechos a la Hacienda Pública desde el 1 de enero de 1986.»

En cuanto al requisito de que la infracción sea *suficientemente caracterizada*, RODRÍGUEZ CARBAJO⁹ ha señalado que «las SSTs de 17 de septiembre de 2010 parecen dar por supuesto que en el Derecho español podrá seguir exigiéndose el requisito de que la infracción del Derecho comunitario sea suficientemente caracterizada o grave. Sin embargo, los requisitos exigidos por la jurisprudencia comunitaria lo son solo "a salvo de que el ordenamiento interno sea más favorable" que es, justamente, lo que sucede en el Derecho español en que ni el régimen de responsabilidad del Estado por Leyes declaradas inconstitucionales ni el régimen común de responsabilidad patrimonial de la Administración de la Ley 30/1992 exigen que la infracción sea *suficientemente caracterizada*, por lo cual de apreciarse en algún futuro recurso que no existía una violación suficientemente caracterizada **se estaría entrando en contradicción con el principio comunitario de equivalencia.**

Por último, no olvidemos que el origen de estos vaivenes jurisprudenciales no es otro que la propia doctrina del TS sobre la responsabilidad del Estado legislador por Leyes declaradas inconstitucionales. En efecto, mientras en los demás países europeos se aplican plazos internos de prescripción/caducidad para el ejercicio de la acción de responsabilidad, computables desde que se realizaron los actos que originaron el daño y que, como hemos visto, el TJCE ha declarado compatibles con el Derecho comunitario en aras de la seguridad jurídica, sin embargo, en España ello no es posible por cuanto el TS ha declarado en su jurisprudencia sobre la responsabilidad por Leyes inconstitucionales que no son válidos esos plazos computables desde el acto generador del daño, sino exclusivamente los plazos que se inician con la sentencia del TC que declara la inconstitucionalidad de la Ley, lo que conlleva que no pueda aplicarse un régimen menos favorable para las reclamaciones de indemnizaciones cuando las Leyes internas lo que infringen no es la Constitución sino el Derecho comunitario.

Y, a pesar de que esa doctrina del TS sobre la responsabilidad por Leyes declaradas inconstitucionales ha sido sometida a una crítica doctrinal sin precedentes (por todos, GARCÍA DE ENTERRÍA), lo cierto es que puede estimarse ya consolidada y sin visos de rectificación a partir de la sentencia del Pleno de la Sala Tercera de 2 de junio de 2010, adoptada por veintiún votos a favor y diez en contra».

⁹ «La rectificación por el Tribunal Supremo de su doctrina sobre la responsabilidad patrimonial del Estado español derivada de las Leyes internas que infringen el Derecho comunitario», *Actualidad Administrativa*, n.º 2, enero 2011.

La Abogacía General del Estado, en los procedimientos contencioso-administrativos en los que interviene está presentando alegaciones en las que manifiesta que «la declaración de desconformidad del IVMDH con la Directiva 92/12/CEE no supone que proceda una estimación automática, ni total, de las pretensiones que actualmente se dilucidan... Los pronunciamientos que recaigan en los distintos recursos contencioso-administrativos que se siguen... han de ser resueltos teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

- 1.º Los sujetos pasivos del impuesto no pueden ser beneficiarios de las devoluciones que en su caso se acuerden.
(...)
- 2.º Existencia de riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario.
(...)
- 3.º Correcta acreditación de las cantidades reclamadas.
(...)
- 4.º Devolución por determinadas Comunidades Autónomas de algunas de las cantidades abonadas en el ejercicio 2012.
(...)
- 5.º Obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96.**

Debe tenerse en cuenta que el tramo estatal del IVMDH se computó a efectos de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96. En efecto, el artículo 4.1 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, señala la obligación de los estados miembros de aplicar los niveles mínimos de imposición prescritos en la misma. A estos efectos, el apartado 2 del aludido artículo 4 establece que se atenderá como nivel de imposición la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos, a excepción del IVA.

España, para dar cumplimiento al nivel de imposición exigido en dicho artículo 4.1 de la Directiva 2003/96/CE, ha tenido en cuenta el sumatorio de los tipos impositivos establecidos para el IVMDH y para el impuesto sobre hidrocarburos. Si se acordase la devolución total de la cuota del IVMDH se produciría un incumplimiento sobrevenido de la Directiva 2003/96/CE.

Los órganos administrativos y jurisdiccionales deben interpretar el Derecho de la UE y el Derecho nacional de forma que se garantice el efecto útil de las Directivas, (STJUE de 12 de junio de 1990, *Alemania/Comisión*, C-8/88, apartado 13). En el mismo sentido el Tribunal de Justicia ha señalado que *«la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las au-*

toridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno derecho de aplicar el régimen de exención fiscal incompatible y, por otra parte, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho Comunitario» (STJUE de 19 de enero de 1993, Comisión/Italia, C-101/91, apartado 24).

Por lo tanto, a juicio de esta Abogacía del Estado, los órganos jurisdiccionales, al aplicar la sentencia del TJUE que resuelve la cuestión prejudicial, deberían hacerlo de modo compatible con el cumplimiento de los tipos mínimos previstos en la Directiva 2003/96, asegurando así, tanto el efecto útil de dicha Directiva, como el de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014. En consecuencia, no deberían inaplicar el IVMDH en su totalidad, sino que habrían de cuestionarse, en cada caso concreto, si lo que procede es hacerlo únicamente en la parte del gravamen que exceda de los referidos tipos mínimos de la Directiva 2003/96».

En virtud de dichas alegaciones, la Abogacía General entiende que

«... procede que la Sala, al dictar Sentencia, ordene la retroacción del expediente administrativo para que el órgano administrativo competente pueda determinar el importe exacto de la cuantía que debe alcanzar, en su caso, la devolución; y de manera subsidiaria, difiera al trámite de ejecución de sentencia la determinación de dicha cuantía».

Respecto a la esperpéntica alegación 5.^a (*Nivel mínimo de imposición*) es claro que la sentencia del Tribunal de Justicia declaró que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es contrario al Derecho de la Unión y, en virtud de ello, han de devolverse los impuestos indebidamente recaudados. La cuestión del «*nivel mínimo de imposición*», no afecta a los que han pagado el impuesto declarado contrario al Derecho de la Unión Europea. En cualquier caso, estaríamos ante un incumplimiento del Derecho de la Unión Europea por España que tendría sus consecuencias exclusivamente respecto al Reino de España una vez sustanciado por la Comisión Europea el correspondiente procedimiento de infracción y, en su caso, el recurso por incumplimiento ante el Tribunal. Nunca tendría efectos frente a los ciudadanos.

La Abogacía del Estado cita en su apoyo la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de enero de 1993 (Asunto C-101/91. *Comisión/Italia*). Aparte de que el asunto tratado en la misma no tiene similitud alguna con el caso del *céntimo sanitario*, no encontramos ningún argumento a favor de la tesis sostenida por la abogacía. Puede leerse en la sentencia que:

«24. Por último, procede recordar que, en cualquier caso, la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen de exención fiscal incompatible y, por otra parte, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario (sentencias de 13 de julio de 1972, *Comi-*

sión/Italia, 48/71, Rec. p. 529, apartado 7, y de 22 de junio de 1989, *Fratelli Costanzo*, 103/88, Rec. p. 1839, apartado 33)».

Del transcrito párrafo se desprende en cualquier caso todo lo contrario, es decir, declarado que el Reino de España ha incumplido el Derecho comunitario con la creación del *céntimo sanitario*, sus autoridades tanto judiciales como administrativas están obligadas a no aplicarlo y, por otra parte, tienen la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para su devolución.

Como ha señalado Irene MALLOL¹⁰, la abogada encargada del asunto *Transportes Jordi Besora, SL*, «solo faltaba que la culpa la tuviéramos nosotros... Yo creo que la Comisión Europea puede decir que, aunque exista este mínimo de recaudación, tiene que cumplirse a través de impuestos legales... considera injusto que se plantee la posibilidad de no devolver el dinero recaudado a través del céntimo sanitario porque, como se apresta a recordar, se trata de un impuesto ilegal».

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en sus resoluciones posteriores a la Sentencia del Tribunal de Justicia sobre el *céntimo sanitario* ha optado por estimar parcialmente las reclamaciones, en el sentido de declarar que «procede devolver el expediente a la oficina gestora con el fin de que esta determine si se cumplen los requisitos anteriores [es decir, los establecidos en el art. 14.2 c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa] y, de ser así, ordene la devolución solicitada; mientras que, en caso contrario, la deniegue» [A título de ejemplo, la Resolución TEAC de 24 de abril de 2014, R. G. 3953/2011 (NFJ054135)].

Como resume el CEF, en su Boletín quincenal correspondiente a la RCyT de 15 de abril de 2014) –RT00007–:

«El TSJ Cataluña perfila el procedimiento para la recuperación del "céntimo sanitario" declarado contrario al Derecho Comunitario [Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 28 de marzo de 2014, rec. n.º 1392/2010 (NFJ053925)]¹¹.

Ante la contrariedad al Derecho Comunitario declarada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de **27 de febrero de 2014**, el Tribunal reconoce el derecho a la devolución de las cuotas soportadas por el IVMDH, si bien deberá hacerse efectivo a través del procedimiento de ejecución de sentencias y teniendo en cuenta los siguientes requisitos:

- **Que no haya prescrito el derecho a la devolución.** El hecho de que la sentencia del Tribunal de Justicia rechazara la limitación de sus efectos en el tiempo, no

¹⁰ «Montoro paraliza la devolución del céntimo sanitario», *Infolibre.es*, 30 de marzo de 2014.

¹¹ Este contencioso-administrativo es el que dio origen a la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asunto *Transportes Jordi Besora, SL*.

obsta en modo alguno a la aplicación de los plazos de prescripción establecidos en el ordenamiento jurídico nacional¹².

• **Que no se haya producido su efectiva devolución al sujeto pasivo.** Con el designio de evitar el riesgo de dobles devoluciones con ocasión de la realización del mismo hecho imponible, resulta necesario que no se haya producido la efectiva devolución a los sujetos pasivos (a los vendedores) de las cantidades que estos repercutieron a la entidad recurrente.

• **Acreditación de las cuotas soportadas**, sin que puedan considerarse suficientes los meros extractos bancarios o de tarjetas de crédito en la medida que no conste claramente el producto adquirido y su cuantía. La determinación de estas cantidades corresponderá a la Administración tributaria en ejecución de sentencia, toda vez que, este requisito se encuentra íntimamente ligado al de la necesidad de evitar el riesgo de la doble devolución, ante la eventualidad de que sea el sujeto pasivo (y no el obligado tributario repercutido) quien hubiera solicitado la devolución de las cuotas consignadas en las autoliquidaciones que presentó».

Sobre el «**nivel mínimo de imposición**» alegado por el Abogado del Estado, el Tribunal se pronuncia en los siguientes términos:

«NOVENO. El nivel mínimo de imposición de la Directiva 2003/96/CE.

(...)

Esta argumentación no puede prosperar.

Primero, la cuestión relativa al umbral mínimo de imposición a que se refiere el artículo 4 de la Directiva 2003/96 no constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, por lo que cualquier pronunciamiento al respecto en el sentido solicitado por el Sr. Abogado del Estado implicaría quebrantar la congruencia y los límites del proceso a los que debe atenerse toda resolución judicial.

Segundo, dicha cuestión se ubicaría, no obstante, en la órbita de las eventuales consecuencias que pudieran derivarse de la propia sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014, lo que compete resolver al Estado miembro como destinatario que es de la Directiva 2003/96 y, más específicamente, a sus autoridades habilitadas para solicitar y, en su caso, obtener del Consejo de la Unión, a través de la Comisión, una autorización para aplicar un nivel diferenciado de imposición a determinados carburantes, de conformidad con el artículo 19 de la propia Directiva 2003/96, autoridades entre las que, obviamente, no se encuentra este órgano judicial.

¹² Téngase en cuenta que el procedimiento de origen de este contencioso-administrativo está basado en el expediente de devolución de ingresos indebidos de la Ley General Tributaria y no en una reclamación de responsabilidad patrimonial.

Tercero, la incompatibilidad del IVMDH con el Derecho de la Unión Europea se infiere con claridad de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014. De este pronunciamiento se infiere dicha incompatibilidad en su conjunto. En definitiva, puede afirmarse que el IVMDH es conceptualmente contrario al Derecho de la Unión Europea. En modo alguno cabe barruntar de la sentencia de 27 febrero 2014, que el IVMDH únicamente resultaría contrario en la parte que exceda del nivel mínimo de imposición al que se refiere la Directiva 2003/96. Es más, el argumento basado en el nivel mínimo de imposición ya fue aducido por el reino de España en el apartado 79 de sus alegaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, alegaciones escritas que fueron remitidas a esta Sala desde el Tribunal de Justicia junto con las formuladas por el resto de comparecientes en la cuestión prejudicial; pues bien, si la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 no aborda dicho argumento, difícilmente puede pretenderse de esta Sala que, sobre la base del mismo, limite los efectos que, en el plano cuantitativo, puedan derivarse del pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo.

Cuarto, parece razonable entender que, a la luz de la Directiva 2003/96, el nivel mínimo de imposición que reclama de los Estados miembros, debe alcanzarse mediante tributos que se adecuen al propio Derecho de la Unión, lo que, obviamente, no ocurre con el IVMDH. Pues bien, la incompatibilidad global del IVMDH con la Directiva 92/12 es suficiente para rechazar el argumento del Sr. Abogado del Estado.

Pero es que, además, el «nivel de imposición» al que se refiere la Directiva 2003/96 implica, en efecto, la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad, "en el momento de su puesta a consumo".

Sin embargo, el devengo del IVMDH tiene lugar en el momento de la venta minorista del carburante al consumidor final, circunstancia que ya llevó a la sentencia del Tribunal de Justicia EKW y Wein & Co a destacar (en el caso del impuesto nacional al que se refería el litigio principal) "que el impuesto sobre las bebidas [...] no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que solo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo como aparece definida en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales" (apartado 48), por lo que, esa falta de sintonía por lo que se refiere al momento del devengo –por lo demás, expresamente puesta de manifiesto por el Abogado General Wahl en los puntos 33 a 46 de sus conclusiones de 24 octubre 2013 que precedieron a la sentencia de 27 febrero 2014–, impediría, en cualquier caso, indagar la bondad del argumento aducido en el escrito de 12 de marzo de 2014, ante la falta de homogeneidad entre el IVMDH y la Directiva 2003/96, por lo que se refiere a los parámetros jurídicos del devengo.

En quinto lugar, no sería posible acceder a la petición del Sr. Abogado del Estado sin violentar el carácter vinculante de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014, el principio de legalidad y la propia primacía del Derecho de la Unión Europea.

Dicho en otras palabras, no es atendible un razonamiento que postula que, para impedir un incumplimiento –"sobrevenido", según lo califica el Sr. Abogado del Es-

tado—, resulte posible seguir aplicando en parte un tributo como el IVMDH, contrario al Derecho de la Unión, toda vez que ello supondría a su vez, no asumir el fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea».

La Sentencia de 9 de abril de 2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia (A Coruña. Sentencia 202/2014) rebate así los argumentos que viene esgrimiendo la Abogacía del Estado, como se ha señalado:

«A Avogacía do Estado, pola súa banda, interesa a retroacción das actuacións, para o efecto de que "se calcule, polo órgano administrativo competente, no seu caso, o importe da devolución procedente, previa verificación do cumprimento dos requisitos para ello". E iso faíno con apoio en tres argumentos que é preciso analizar separadamente. Alega, en primeiro termo, a posible duplicidade de devolucíons derivadas dun mesmo pagamento tributario pois, de acordo coa normativa antes exposta, a devolución pode solicitarse tanto polo suxeito pasivo do tributo (o vendedor), como polo repercutido (o comprador), o que obriga a acreditar, antes de acordar a estimación da solicitude, que non se devolveu a cantidade reclamada ao outro obrigado lexitimado para interesar o seu reintegro. Alegación a anterior que non pode prosperar de cara a evitar a estimación do recurso que a sentenza do TJUE antes acoutada fai inevitable. En efecto, con independencia de que ningunha duplicidade de devolución se constatou nin en sede de xestión nin en sede económico-administrativa, é o certo que de concorrer a situación que se invoca, debería de terse acreditado no proceso ou, polo menos, constatar o pagamento previo ao outro interesado no momento de proceder ao que agora corresponde.

Adúcese igualmente a necesidade de que se xustifiquen correctamente as cantidades reclamadas, o que obriga a que a comprobación se efectúe polo órgano xestor correspondente. Argumento que tampouco se pode compartir, pois o devandito órgano xestor xa tivo coñecemento da petición da recorrente, sen que cuestionase a documentación soporte da reclamación, nin tampouco se fixese en sede económico-administrativa, o que impide que se formule tal posibilidade en sede xurisdiccional. **Finalmente, invoca a Avogacía do Estado que para dar cumprimento ao nivel de imposición mínimo esixido polo artigo 4.1 da Directiva 2003/96/CE España tivo en conta a suma dos tipos impositivos establecidos para o IVMDH e para o Imposto sobre Hidrocarburos co que de acordarse a devolución que se solicita se produciría un incumplimento sobrevido da Directiva de referencia. Formulación este que tampouco podemos acoller, pois non é posible que o cumprimento dunha Directiva se apoie no incumplimento doutra diferente e que, por iso, se deixe carente de contido unha sentenza do TJUE. En consecuencia de todo o exposto, procede a estimación do recurso».**

De las dos sentencias referenciadas, la del TSJ de Galicia es la más expeditiva, pues desestima la retroacción de actuaciones y acuerda directamente la devolución solicitada. La del TSJ de Cataluña, sin embargo, aunque rechaza la retroacción de actuaciones, considera que se deben realizar ciertas concreciones en trámite de ejecución de sentencia.

También la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha optado por la solución restrictiva de estimar parcialmente los recursos contencioso-administrativos, anulando las resoluciones del TEAC y resoluciones administrativas previas, «con reposición del procedimiento administrativo al momento anterior a que se dictara esta última resolución (de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales), al objeto de que se complete el procedimiento administrativo y se dicte una nueva resolución sobre la solicitud de devolución de ingresos indebidos que dio lugar a la incoación de dicho procedimiento». Es decir, que se determine si concurren «los requisitos constitutivos del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, tanto los subjetivos (persona o entidad con derecho a la devolución), como los objetivos (contenido del derecho a la devolución) y de carácter formal o procedimental (requisitos formales inherentes al solicitante y a la solicitud; especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a las cuotas soportadas; trámite de audiencia del presentador de la autoliquidación, en su caso, etc.)». A título de ejemplo la Sentencia de 14 de mayo de 2014 [recurso 58/2011 (NFJ055309)].

Comentando este tipo de sentencias, un experimentado abogado tributarista me comenta que «en lugar de resolver por entero sobre la pretensión ejercitada, se devuelve el expediente a la Agencia Tributaria, obligando al recurrente a un lento y complicado peregrinaje, en el que aquella utilizará todos los trucos y trampas a su alcance para minorar al máximo la cantidad a devolver». Nuevas resoluciones administrativas que darán lugar a nuevos contenciosos. Es como comenzar de nuevo.

Para el Informe «La adaptación de la regulación del Derecho Tributario General al Ordenamiento Comunitario»¹³, «en principio, el límite a la ejecución de las sentencias del TJCE en vía administrativa es que exista un acto administrativo firme y consentido, bien por no haberse interpuesto recurso o reclamación contra el mismo, bien porque habiéndose interpuesto haya recaído una sentencia judicial firme. A *sensu contrario*, cuando no exista un acto administrativo firme y consentido puede acudir a **cualquiera de los medios** de revisión en vía administrativa, incluyendo la solicitud de devolución de ingresos indebidos, siempre que no se haya producido la prescripción del derecho a dicha devolución».

Aunque hay que tener en cuenta la fecha de discusión y elaboración de referido Informe, dicha aseveración es totalmente inexacta, como se verá.

En efecto, a día de hoy, la Agencia Tributaria, con ocasión de la devolución del denominado «*céntimo sanitario*», entiende y divulga que el único medio (o procedimiento) para la referida revisión en vía administrativa es el de rectificación de autoliquidaciones, «por aplicación de los artículos 221.4 y 120.3 de la Ley General Tributaria».

.../...

¹³ Comisión para el estudio de la adaptación del Derecho Tributario al Comunitario. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Junio 2011.

.../...

Antes y ahora (lo que parece quedar claro a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2010 (Asunto C-118/08. *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL*), el perjudicado tiene, entre otras, expedita la vía de la acción de responsabilidad patrimonial por responsabilidad del Estado legislador, que no conoce de los referidos límites de firmeza o consentimiento de actos administrativos previos, de los efectos de la cosa juzgada, etcétera. Es más, el perjudicado –que entre otras cosas lo es porque ha venido confiando en la norma que le obligaba a tributar o a soportar en definitiva el gravamen– no tiene por qué pasar por la obligación de pleitear previamente contra un tributo que goza de la presunción de legalidad.

Pues bien, con ocasión de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014 sobre el «*céntimo sanitario*» (Asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora, SL*), estas cuestiones vuelven a revivirse y a suscitar falsas e interesadas o interesantes controversias.

No obstante, más adelante, el Informe señala que:

«en el momento en que se desarrolla este trabajo en España, las vías internas para reclamar los daños causados por incumplimiento del Estado legislador serían fundamentalmente las siguientes:

- La acción de devolución de ingresos indebidos prevista en la LGT o en la Ley propia de cada tributo.
- La acción de responsabilidad patrimonial del artículo 139 LRJPAC».

En sus conclusiones sobre este asunto, la Comisión dice:

«Cuarta. Se entiende (aunque en este punto no existe unanimidad de todos los miembros de este grupo de trabajo) que resulta ciertamente criticable que en el mejor de los casos la Administración española solo reconozca efectos *ex tunc* a aquellos contribuyentes que hayan recurrido en tiempo y forma el acto administrativo antes de la publicación de la sentencia, siempre que no hayan obtenido una sentencia denegatoria con efectos de cosa juzgada, lo que incentiva la interposición masiva e indiscriminada de recursos instando al administrado a que mantenga "vivo" el recurso para no perder el derecho a una hipotética devolución. En nuestra opinión, la firmeza o no de la resolución no puede condicionar el derecho a una devolución del ingreso indebido en detrimento del principio de legalidad y el de confianza legítima de los particulares.

(...)

Es particularmente polémica la posibilidad de revisar las liquidaciones firmes utilizando el **procedimiento de revocación** por circunstancia sobrevenida...

(...) En todo caso, el sentir mayoritario de la Comisión está a favor de la revisión de actos dictados al amparo de normas declaradas no conformes con el Derecho comunitario (y de las declaradas inconstitucionales o ilegales), **considerándose que tal revisión podría articularse o como un motivo de revocación o como un procedimiento especial de revisión».**

II. LA LIMITACIÓN DE LOS EFECTOS EN EL TIEMPO DE LA SENTENCIA DEL TJUE EN EL ASUNTO DEL «CÉNTIMO SANITARIO»

En el Asunto C-82/12 (*Transportes Jordi Besora, SL*) se solicitó la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia.

En su Sentencia de 27 de febrero de 2014 (NFJ053503) el Tribunal de Justicia dijo lo siguiente:

«Sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia.

37. En sus observaciones escritas, la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español han solicitado al Tribunal de Justicia que limite los efectos en el tiempo de la presente sentencia en el supuesto de que declare que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se opone al establecimiento de un impuesto como el IVMDH controvertido en el litigio principal.

38. En apoyo de su solicitud, por un lado, la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español llaman la atención del Tribunal de Justicia sobre las repercusiones económicas graves que tendría una sentencia que realice dicha declaración. En efecto, afirman que el IVMDH ha dado lugar a una gran cantidad de litigios. Pues bien, la obligación de devolver dicho impuesto, cuyo rendimiento alcanzó alrededor de trece mil millones de euros entre 2002 y 2011, pondría seriamente en peligro la financiación de la sanidad pública en las Comunidades Autónomas.

39. Por otro lado, alegan que, habida cuenta de la conducta de la Comisión Europea, adquirieron de buena fe la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión. Sostienen que, en efecto, los servicios de la Comisión consultados por las autoridades españolas antes de introducir este impuesto, en el dictamen que les entregaron el 14 de junio de 2001, no se opusieron a la posible creación de un tributo sobre hidrocarburos con la finalidad de financiar las competencias transferidas a las Comunidades Autónomas en materia de sanidad y de medioambiente, sino que se limitaron a establecer unas condiciones que permitían compatibilizar el IVMDH con el Derecho de la Unión. Además, afirman que los tribunales españoles no han dudado nunca de la compatibilidad de dicho impuesto con el Derecho de la Unión. Asimismo aseveran que el procedimiento de incumplimiento incoado por la Comisión en 2002 lleva varios años en suspenso. Por último, arguyen que, después de que la Comisión lo incoara, las autoridades españolas integraron el IVMDH en el impuesto especial sobre

los hidrocarburos mediante la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE n.º 103, de 30 de abril de 2012, p. 32653).

40. A este respecto, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la interpretación que este, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en especial, las sentencias de 17 de febrero de 2005, *Linneweber y Akritidis*, C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131, apartado 41; de 6 de marzo de 2007, *Meilicke y otros*, C-292/04, Rec. p. I-1835, apartado 34, y de 10 de mayo de 2012, *Santander Asset Management SGIIC y otros*, C-338/11 a C-347/11, apartado 58).

41. Solo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse, en particular, las sentencias de 10 de enero de 2006, *Skov y Bilka*, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51; de 3 de junio de 2010, *Kalinchev*, C-2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50, y *Santander Asset Management SGIIC y otros*, antes citada, apartado 59).

42. Más concretamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy concretas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos observados por otros Estados miembros o por la Comisión (véanse, en particular, las sentencias de 27 de abril de 2006, *Richards*, C-423/04, Rec. p. I-3585, apartado 42; *Kalinchev*, antes citada, apartado 51, y *Santander Asset Management SGIIC y otros*, antes citada, apartado 60).

43. Por lo que respecta al primer criterio, relativo a la buena fe, debe señalarse, en el caso de autos, que, además de que en la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, dictada en el año 2000, el Tribunal de Justicia ya se pronunció sobre un impuesto con aspectos análogos a los del IVMDH en relación con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, no se desprende en modo alguno de los elementos aportados por la

Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, contrariamente a lo que alegan, que la Comisión hubiera indicado en algún momento a estas autoridades que el IVMDH fuera conforme a dicha disposición.

44. Sobre este particular, es preciso observar que el dictamen presentado por los servicios de la Comisión que esgrimen la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español concluyó claramente que la introducción de un impuesto sobre los hidrocarburos de importe variable según las Comunidades Autónomas, como proponían las autoridades españolas, era contraria al Derecho de la Unión. En particular, dichos servicios subrayaron que tal impuesto solo podría considerarse conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 si existiera un vínculo congruente entre el importe de dicho impuesto y los problemas sanitarios o de protección del medioambiente que tuviera por objeto remediar y estuviera sujeto a la condición de que no fuese exigible en el momento de despacho a consumo de los hidrocarburos. Además, debe observarse que, ya en 2003, a saber, el año siguiente a la entrada en vigor del IVMDH, la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, en relación con dicho impuesto.

45. En estas circunstancias, no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un periodo de más de diez años. El hecho de que hubieran adquirido la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión no puede poner en tela de juicio esta afirmación.

46. En este marco, carece de pertinencia, contrariamente a lo que alegan la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, que la Comisión, al permitir a otro Estado miembro en 2004 autorizar a las autoridades regionales de dicho Estado a incrementar los impuestos indirectos sobre los hidrocarburos, hubiera aceptado una medida fiscal análoga a la que las autoridades españolas habían presentado a los servicios de la Comisión antes de adoptar el IVMDH.

47. Dado que no se cumple el primer requisito contemplado en el apartado 41 de la presente sentencia, no es necesario comprobar si concurre el segundo requisito mencionado en dicho apartado, relativo al riesgo de trastornos graves.

48. No obstante, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia (sentencias de 20 de septiembre de 2001, *Grzelczyk*, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 52; de 15 de marzo de 2005, *Bidar*, C-209/03, Rec. p. I-2119, apartado 68; *Kalinchev*, antes citada, apartado 52, y *Santander Asset Management SGIIC y otros*, antes citada, apartado 62).

49. Si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son estas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una

sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes (véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, *Roders y otros*, C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229, apartado 48).

50. De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia».

Previamente, el Abogado General, señor Wahl, en sus conclusiones en el referido asunto, de fecha 24 de octubre de 2013, señaló lo siguiente al respecto:

«D. ¿Procede limitar los efectos en el tiempo de la sentencia del Tribunal de Justicia en el presente asunto?

47. El Gobierno español ha solicitado que el Tribunal de Justicia limite los efectos en el tiempo de su sentencia, en el supuesto de que declare que el IVMDH no es conforme con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. Dado el planteamiento adoptado en estas conclusiones, es necesario examinar si esa limitación está justificada en el presente asunto. Aun cuando de las alegaciones¹⁴ formuladas por el Gobierno español se desprende que las repercusiones económicas de una declaración de no conformidad no pueden subestimarse en modo alguno, no considero que proceda limitar los efectos en el tiempo de una declaración de no conformidad en las presentes circunstancias.

48. Ha de recordarse, desde un principio, que la interpretación que el Tribunal de Justicia hace de una norma del Derecho de la Unión pretende aclarar y precisar el significado y el alcance de esta, tal como habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. En consecuencia, la norma –según ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia– debe aplicarse a todas las relaciones jurídicas, incluidas las nacidas y constituidas antes de la sentencia en la que se haya realizado la interpretación¹⁵. Por lo tanto, en principio, el Tribunal de Justicia puede limitar los efectos en el tiempo de sus sentencias únicamente en circunstancias excepcionales¹⁶.

49. El Tribunal de Justicia ha aceptado anteriormente que puedan limitarse los efectos en el tiempo de una sentencia cuando han concurrido dos requisitos (acumulativos). Por una parte, debe acreditarse un "riesgo de repercusiones económicas graves". Tales repercusiones deben resultar, en particular, del elevado número de relaciones

¹⁴ Véase el punto 50 *infra*.

¹⁵ Véase, por ejemplo, la Sentencia de 10 de mayo de 2012, *FIM Santander Top 25 Euro* (C-338/11 a C-347/11), apartado 58 y jurisprudencia citada.

¹⁶ *Ibidem*, apartado 59 y jurisprudencia citada. Véase también, por ejemplo, la Sentencia de 6 de marzo de 2007, *Meilicke y otros* (C-292/04, Rec. p. I-1835), apartado 36 y jurisprudencia citada.

jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor. Por otra parte, deben haberse adoptado conductas ilícitas en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto a la interpretación y el alcance de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha atribuido especial importancia a la conducta de otros Estados miembros y de la Comisión, que puede haber contribuido al comportamiento ilícito en cuestión¹⁷.

50. En el presente asunto, el Gobierno español ha formulado tres alegaciones para justificar que se limiten los efectos en el tiempo de una declaración de no conformidad. En primer lugar, sostiene que la aplicación retroactiva de tal sentencia entrañaría graves repercusiones económicas para España y sus Comunidades Autónomas. Ello se debe a que, según las estimaciones del Gobierno español, las devoluciones que habrían de concederse en caso de una declaración de no conformidad ascenderían a unos 13.000 millones de euros (o el 1,25 % del producto interior bruto español en 2011)¹⁸. En segundo lugar, afirma que la obligación de devolver los impuestos incorrectamente recaudados pondría seriamente en peligro la financiación del sistema de sanidad pública en el territorio de las Comunidades Autónomas. En tercer lugar, el Gobierno español considera que la Comisión ha contribuido con su comportamiento al incumplimiento de que se trata.

51. En la vista, la Comisión y TJB cuestionaron, en particular, las estimaciones efectuadas por el Gobierno español en lo que respecta a la magnitud del riesgo económico que existe. En su opinión, las normas nacionales en materia de prescripción excluirían automáticamente las solicitudes que se remontan a más de cuatro años. Además, debido a la gran cantidad de pleitos pendientes, la Comisión puso también en entredicho el efecto práctico de limitar la aplicación retroactiva de una declaración de no conformidad.

52. Aun suponiendo que las objeciones sean fundadas, no me cabe ninguna duda, como he indicado antes, de que las cantidades de que se trata siguen siendo considerables. En efecto, teniendo en cuenta, en particular, la situación económica precaria que atraviesan actualmente España y sus Comunidades Autónomas, no cabe descartar que tales cantidades entrañen un "riesgo de repercusiones económicas graves" en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia¹⁹.

¹⁷ Por ejemplo, véase la Sentencia *FIM Santander Top 25 Euro*, apartado 60 y jurisprudencia citada. Ello es aplicable también en los asuntos relativos a impuestos recaudados por autoridades nacionales competentes; véase la sentencia *EKW y Wein & Co*, apartados 55 a 60.

¹⁸ Aunque no cabe duda de que semejante carga económica adicional tendría consecuencias devastadoras para cualquier Estado, la gravedad de las repercusiones que tendría para un Estado miembro en la situación económica de España no puede, en mi opinión, subestimarse.

¹⁹ Véanse las conclusiones del Abogado General Tizzano presentadas en el asunto *Meilicke y otros*, puntos 34 y 35. En dicho asunto, el Gobierno alemán consideró que, si no se limitaba el efecto de una declaración de no conformidad, se habrían producido devoluciones tributarias equivalentes al 0,25 % del producto interior bruto alemán en 2004. Ha de señalarse que el Tribunal de Justicia no acogió la propuesta del Abogado General de limitar la retroactividad de la sentencia en dicho asunto.

53. Además, dado el elevado número de relaciones jurídicas afectadas (aun cuando parece probable que las devoluciones serán principalmente reclamadas por empresas como TJB), cabe la posibilidad de que una declaración de no conformidad tenga graves repercusiones en el sistema que contribuye a la financiación de las Comunidades Autónomas. Tampoco pueden descartarse la confusión y perturbación de la financiación autonómica de la asistencia sanitaria, dada la importancia del IVMDH en las medidas de financiación adoptadas por las Comunidades Autónomas en este ámbito. Sobre la base de estos factores, parece que concurre el primer requisito en este asunto.

54. Sin embargo, el (mero) hecho de que una sentencia dictada con carácter prejudicial pueda tener repercusiones económicas significativas para un Estado miembro no basta, en principio, para justificar que se limiten los efectos en el tiempo de una sentencia²⁰. Cualquier otra conclusión tendría la paradójica consecuencia de otorgar a las infracciones de mayor gravedad y mayor duración un trato más favorable²¹. Por esta razón, debe concurrir también el segundo requisito, relativo a la incertidumbre en cuanto al significado y el alcance de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión.

55. Tal incertidumbre no parece existir en el presente asunto. De hecho, este debe distinguirse del que dio lugar a la sentencia *EKW y Wein & Co*, en la que el Tribunal de Justicia aceptó que debía limitarse el efecto retroactivo de la sentencia. Ello se consideró justificado porque, en primer lugar, el artículo 3, apartado 2, no había sido anteriormente objeto de una decisión prejudicial y de una orientación interpretativa por el Tribunal de Justicia. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia consideró que el comportamiento de la Comisión pudo llevar al Gobierno austriaco a estimar razonablemente que la normativa controvertida era conforme con el Derecho de la Unión²².

56. En cambio, cuando se estableció el IVMDH, el Tribunal de Justicia ya había proporcionado elementos de interpretación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales y, sobre todo, se había pronunciado sobre la incompatibilidad de un impuesto interpretado de manera similar en la sentencia *EKW y Wein & Co*²³. Tampoco me convencen las alegaciones del Gobierno español en el sentido de que actuó de buena fe al introducir el IVMDH. De hecho, no hay nada en los autos trasladados al Tribunal de Justicia que sugiera que la Comisión indujo a error al Gobierno español en lo que respecta a la licitud del IVMDH. Por el contrario, esta ha señalado claramente que considera ilícito el IVMDH.

²⁰ Sentencia de 15 de marzo de 2005, *Bidar* (C-209/03, Rec. p. I-2119), apartado 68 y jurisprudencia citada.

²¹ Conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto *EKW y Wein & Co*, punto 65.

²² Sentencia *EKW y Wein & Co*, apartado 58.

²³ Véase también la sentencia *Comisión/Francia*. Ha de señalarse que, en ese asunto, no se cuestionó la «finalidad específica» del impuesto francés controvertido, sino simplemente su conformidad con las normas en materia de impuestos especiales o de IVA. A mi entender, ello se debe a que el impuesto estaba *estructurado* de una manera que podía fomentar la finalidad no presupuestaria alegada por las autoridades francesas.

57. De hecho, antes de la introducción del IVMDH, se plantearon a la Comisión una serie de cuestiones preliminares relativas a la conformidad con el Derecho de la Unión de determinadas soluciones jurídicas que se estaban estudiando. La respuesta dada por la Comisión, que se ha incluido en los autos, no corrobora, en mi opinión, las afirmaciones del Gobierno español. En lugar de inducir a España a creer que la legislación prevista era conforme con el Derecho de la Unión, entiendo que la Comisión claramente volvió a indicar, haciendo referencia en particular a la sentencia *EKW y Wein & Co* del Tribunal de Justicia, los requisitos que deben concurrir para que un impuesto indirecto sea conforme con el Derecho de la Unión. Al concluir su evaluación, dejó claro que no consideraba que el proyecto de ley se ajustara al Derecho de la Unión. El inicio de un procedimiento de infracción contra España por este motivo confirma además la opinión de la Comisión sobre la ilicitud del IVMDH. Por consiguiente, no considero que proceda limitar los efectos en el tiempo de la sentencia del Tribunal de Justicia en el presente asunto.

58. Dicho esto, no creo que pueda descartarse categóricamente que en determinadas circunstancias completamente excepcionales en las que la repercusión económica de la retroactividad sería especialmente grave, el Tribunal de Justicia pudiera considerar limitar los efectos en el tiempo de su sentencia, aun cuando no concurra el segundo requisito, relativo a la buena fe. Así ocurriría, en particular, cuando las repercusiones económicas se consideren manifiestamente desproporcionadas con respecto al grado de negligencia en que se haya incurrido. No obstante, he de advertir contra el abandono del criterio de la buena fe en las presentes circunstancias. Como he señalado antes, España parece haber asumido deliberadamente el riesgo de seguir adelante con la legislación controvertida y, en consecuencia, esa legislación se ha aplicado durante muchos años en perjuicio del consumidor final y del mercado interior».

Las advertencias de incompatibilidad con la normativa comunitaria se fueron sucediendo en el tiempo. Así, a título de ejemplo, en el Dictamen n.º 439/2010, de 23 de septiembre de 2010, del Consejo Consultivo de Extremadura, relativo al Anteproyecto de Ley de Medidas Tributarias y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura, puede leerse lo siguiente, respecto al procedimiento de infracción n.º 2002/2315 abierto por la Comisión Europea:

«... como ya es sobradamente conocido, la Comisión Europea entiende que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos no es compatible con el Derecho Comunitario, según puso de relieve por primera vez en su **Escrito de Requerimiento** a las Autoridades españolas de fecha **16 de julio de 2003**, escrito que se reiteró el **28 de junio de 2006**, al no aceptar dicha Comisión los argumentos opuestos a tal pretensión por parte del Gobierno Español en su **Carta de Contestación de 23 de octubre de 2003**. Y, finalmente, la Comisión Europea, ante la resistencia del Gobierno Español a adoptar las medidas pertinentes, ha remitido a este un **Dictamen motivado** con fecha **6 de mayo de 2008**, lo que constituye el paso previo, de seguirse insistiendo en no tomar las medidas necesarias, para que la Comisión Europea lleve a España ante el Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas, procedi-

miento que si se sigue puede concluir con una sentencia que declare la infracción al Derecho comunitario del Reino de España.

Como se aprecia estamos en presencia de una cuestión muy controvertida, y sobre la cual la Comisión Europea mantiene una uniforme e inequívoca postura de considerar que la regulación interna española es disconforme con el ordenamiento jurídico fiscal comunitario, por lo que entendemos que se debiera ser muy cauto antes de adoptar cualquier medida, como la contemplada en el artículo 35 de este Anteproyecto, que bien podría llegar a ser declarada por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, siguiendo el parecer de la Comisión Europea, contraria al Derecho comunitario.

Todo esto ha sido reconocido de forma palmaria en la *"Propuesta de acuerdo para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía"* del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de 12 de julio de 2009, en la que respecto a esta cuestión se recoge el siguiente texto literal:

"(...) la Comisión Europea ha emitido en mayo de 2008 un dictamen motivado por el que concluye que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) no se ajusta a la normativa comunitaria. En la actualidad el reino de España y la Comisión Europea están negociando a fin de que, dentro de ciertos límites, puedan existir diferenciaciones territoriales en el Impuesto armonizado sobre Hidrocarburos, si bien para ello es necesaria una habilitación expresa a nuestro país en la Directiva 2003/96/CE, cuya modificación está actualmente en tramitación en la Comisión.

Una vez que, en su caso, la Comisión haga oficial (mediante la publicación en el DOUE) su propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE, con inclusión de la cláusula específica para España, se emprenderán las reformas legales necesarias, derogando el IVMDH y modificando el Impuesto sobre Hidrocarburos de modo que se permita a las CC. AA. añadir un suplemento sobre el tipo de este impuesto fijado a nivel estatal para determinados productos. Con ello se pretende que las CC. AA. tengan capacidad normativa y de influencia en la recaudación del Impuesto armonizado sobre Hidrocarburos, resolviendo al mismo tiempo el procedimiento de infracción abierto por la Comisión.

Estas reformas legales se realizarán de manera que resulte neutral desde el punto de vista financiero la sustitución del IVMDH por los nuevos suplementos de tipos, para cada Comunidad Autónoma, en el momento de entrar en vigor. Por ello, estos suplementos de tipos sobre determinados productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos sustituirán al IVMDH como recurso del sistema, en términos de igualdad y a todos los efectos, sin precisar acuerdos posteriores en las Comisiones Mixtas".

A la vista de tan clarificador texto reciente del Consejo de Política Fiscal y Financiera en el que se recoge de forma expresa y concluyente la próxima derogación y supresión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos no se acierta a comprender la razón de que en este Anteproyecto se recoja un mandato como el contenido en su artículo 36, cuya supresión ya está anunciada y admitida por el propio Consejo de Política Fiscal y Financiera, pronunciándose en los mismos términos el Preámbulo de la Ley 27/2010, de 16 de julio, de régimen de cesión de tri-

butos del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, al afirmarse en él:

"(...) el Gobierno se ha comprometido, en el marco del actual procedimiento de la Comisión Europea sobre el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH), a proponer la modificación de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, para que, si eventualmente fuera necesario, pueda sustituirse este impuesto por suplementos autonómicos de tipos sobre determinados productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos, con neutralidad financiera".

En similar sentido crítico al establecimiento de esta medida en los momentos presentes se pronuncia con total contundencia el antes referido Informe previo sobre las disposiciones que modifican la regulación de los tributos cedidos incluidas en este Anteproyecto, elaborado por el Consejo Superior para la dirección y coordinación de la gestión tributaria, Secretaría técnica permanente, de fecha 20 de julio de 2010, al afirmarse en él que "la propuesta de la Comunidad de Extremadura de ejercer, en este momento, su capacidad normativa no es conveniente por varias razones: en primer lugar, porque va a elevar el coste financiero y de gestión por el aumento que se va a producir en el número de solicitudes de devolución y en su importe; en segundo lugar, porque deja sin argumento alguno la posibilidad de presentar a la Comisión Europea alternativas relacionadas con la supresión del impuesto o, en su caso, de inaplicación de la Directiva comunitaria; en tercer lugar, porque no hay seguridad de que, ante una resolución contraria al impuesto, las Comunidades Autónomas asuman el coste de las devoluciones".

Este Consejo estima que todos estos argumentos contrarios a la implantación en la fecha actual de esta medida fiscal deberían ser seriamente analizados antes de adoptar una decisión definitiva, y no despacharse con el argumento de que son simples criterios de oportunidad y no de legalidad tal como se hace en las Consideraciones realizadas por el Director General de Tributos al aludido Informe previo sobre las disposiciones que modifican la regulación de los tributos cedidos incluidas en este Anteproyecto, elaborado por el Consejo Superior para la dirección y coordinación de la gestión tributaria».

Caso omiso.

III. CUESTIONES SOMETIDAS A LA COMISIÓN EUROPEA

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2005 [rec. núm. 556/2002 (NFJ055258)]²⁴ confirmó el alcance retroactivo de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y dijo que «**pueden ser varias las vías** a seguir en nuestro derecho para realizar

²⁴ Comentada por HUESCA BOADILLA, en *Impuestos*, n.º 8, abril 2006.

el derecho de reparación derivado de la sentencia del TJCE, pues en hipótesis cabría plantearse que la Administración accediera a una revisión de oficio de sus actuaciones, o a la exigencia de responsabilidad patrimonial de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 2000».

Y en la de 24 de febrero de 2005 [rec. núm. 60/2002 (NFJ055263)] la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional declaró que:

«CUARTO: Desde estos antecedentes debe examinarse la cuestión planteada haciendo especial hincapié en el hecho de que si bien no cabe duda sobre la procedencia de la reclamación en cuanto a que el principio de primacía obliga a la devolución de las cantidades pagadas como consecuencia de la aplicación de una ley tributaria que ha sido declarada por sentencia del TJCE contraria a la Sexta Directiva, pues los efectos de dichas sentencias son por su propia naturaleza retroactivos como ya se ha dicho en el FJ anterior, no lo es menos que el procedimiento para obtener la reparación debe ser el que se determine en cada Estado sin que exista una solución homogénea pues dicho cauce debe ser compatible y respetuoso con la normativa interna de cada Estado.

Llegados a este punto, debe precisarse que es el Juez nacional de cada Estado el que, examinadas las posibilidades que ofrece su propia legislación, establezca el cauce que estime más idóneo para dar cumplimiento a la normativa y doctrina jurisprudencial comunitaria. A este respecto cabe decir que **pueden ser varias las vías a seguir en nuestro derecho para realizar el derecho de reparación derivado de la sentencia del TJCE**, pues en hipótesis cabría plantearse que la Administración accediera a una revisión de oficio de sus actuaciones, o la de exigencia de responsabilidad patrimonial de acuerdo STS de 29-2-2000, rec. n.º 49/98, que nos remite a un supuesto de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, posibilidad plenamente admitida por nuestra jurisprudencia desde 1991, no solo en el caso en el que se impone un sacrificio singular al ciudadano que no tiene la obligación de soportarlo, sino también cuando una Ley es declarada inconstitucional, supuesto al que puede asimilarse, a estos efectos, el de declaración de incompatibilidad de una norma con el derecho comunitario. Tras subrayar que la misma Sentencia, FJ 6, descarta la posibilidad de revisar situaciones anteriores consolidadas, advertimos que en la misma se fundamenta la acción de resarcimiento en la constatación de la existencia de un perjuicio individualizado, concreto e identificable que deriva de un acto del Poder Legislativo, que es indubitadamente antijurídico, en aquel caso por haber sido declarada la norma inconstitucional, en este por ser contraria al derecho comunitario. No obstante, no podemos ocultar que también apreciamos una discrepancia de gran calado entre la doctrina del Tribunal Supremo, que exige el previo agotamiento de la vía judicial previa para ejercitar la acción de responsabilidad, y la de TJCE, que expresamente no la exige».

Apreciaciones, algunas de ellas, de la Audiencia Nacional que a día de hoy están superadas en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, que traemos a colación en el presente trabajo en varias ocasiones.

La Agencia Tributaria española (AEAT) publicó, el 18 de marzo de 2014, en su página web unas «normas» (acompañadas de un modelo normalizado de solicitud) para la **«Devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos («céntimo sanitario»)»**²⁵.

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_Le_interesa_conocer/Devolucion_del_Impuesto_sobre_las_Ventas_Minoristas_de_Determinados_Hidrocarburos__centimo_sanitario__.shtml

«La Agencia Tributaria ha diseñado un modelo normalizado de solicitud, de utilización voluntaria para quienes hubieran soportado la repercusión del impuesto y deseen solicitar la devolución del impuesto soportado. Este modelo normalizado está disponible para su presentación a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria. El modelo se acompaña de instrucciones y de un listado de preguntas frecuentes.

- Modelo de solicitud de devolución del IVMDH.
- Instrucciones de cumplimentación del modelo normalizado.
- Preguntas frecuentes».

Dichas «normas» o instrucciones están dirigidas exclusivamente a los **«consumidores finales»** de los productos gravados», y se dictan a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora, SL* (NFJ053503)].

Según queda claro en la referida sentencia:

«50. De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia».

Para la devolución, en España, de los impuestos recaudados en contravención del Derecho de la Unión Europea ha de tenerse en cuenta la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de enero de 2010 [Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL* (NFJ036742)], que declaró que:

«El Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictada con arreglo al artículo 226 CE solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas

²⁵ Al menos desde el 2 de abril de 2014 deja de aparecer dicha información, al menos desde un acceso de la página principal de la AEAT.

las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente».

A partir de dicha sentencia, la jurisprudencia interna no exige el requisito de la relación de causalidad exigido por la jurisprudencia comunitaria. Es decir, se admite la responsabilidad del Estado aunque no exista previa impugnación administrativa y judicial del acto aplicativo de la norma contraria al Derecho comunitario (la no impugnación no rompe el nexo causal).

Existe responsabilidad del Estado aunque los actos sean firmes o consentidos, una vez que la norma interna haya sido declarada contraria al Derecho comunitario por una sentencia del Tribunal de Justicia, que inicia la *actio nata*. **Esta información no puede ser ocultada a los ciudadanos cuando se dictan normas o instrucciones dirigidas a facilitar la devolución de impuestos recaudados en contravención del Derecho de la Unión.**

No obstante, el Tribunal Supremo se ha preocupado de declarar y dejar claro que siguen vigentes el resto de requisitos exigidos por la jurisprudencia comunitaria, especialmente el relativo a la existencia de una *violación suficientemente caracterizada* [Sentencias, entre otras, de 18 de enero de 2012, recurso n.º 588/2010 (NFJ045953); y de 2 de octubre de 2012, recurso n.º 508/2011 (NFJ048638)]. Violación suficientemente caracterizada que se da en el caso del *cén-timo sanitario*, como se desprende de la simple lectura de la sentencia del Tribunal de Justicia cuando trata sobre la limitación temporal de sus efectos.

De las referidas Instrucciones de la Agencia Tributaria se deduce que tratan de limitar los efectos temporales de la sentencia: «**Tampoco se devolverá por periodos anteriores a 2010 (ya prescritos)...**» (3. Suministros objeto de solicitud de devolución IVMDH).

En el apartado de «Preguntas frecuentes» se limita el procedimiento (pregunta 4. ¿Cuál es el procedimiento para solicitar la devolución del impuesto?) al de rectificación de autoliquidaciones. Añadiéndose en la pregunta 14 (¿qué plazo tengo para presentar la solicitud?) que «para instar la devolución de ingresos indebidos a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones no hay plazo limitado, **más allá de los plazos generales de prescripción de cuatro años de la Ley General Tributaria**».

Debe tenerse muy en cuenta que las referidas Instrucciones están dirigidas a consumidores finales, que considerarán, confiando en una Administración Pública, que el procedimiento descrito es el único posible; pues no se indica, ni por simple cautela, que el consumidor final podrá ejercitar cualquier otro tipo de reclamación o solicitud que considere oportuna. Ni se informa de la posibilidad de ejercitar la acción de responsabilidad patrimonial prevista en el ordenamiento jurídico español y aplicable a estos casos, como se ha indicado.

La pregunta 13 es del siguiente tenor:

«¿Puedo obtener la devolución de cualquier cantidad soportada del IVMDH a lo largo de todo su periodo de vigencia, esto es, entre los años 2002 y 2012?

No, puesto que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea admite plazos de prescripción por razones de seguridad jurídica (Sentencias de 17 de noviembre de 1998 C-228/96, de 9 de febrero de 1999 C-343/96 o de 11 de julio de 2002, C-62/00).

La Resolución 2/2005, de 14 de noviembre (BOE del 22) de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, concluía en su punto VII que la sentencia del Tribunal tenía un efecto retroactivo limitado a las situaciones jurídicas a las que sea aplicable y respecto de las que no haya cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes. **Estas consideraciones se entienden aplicables al supuesto actual.**

Aplicando los plazos generales de prescripción previstos por la Ley General Tributaria, las solicitudes que se formulen no podrán afectar a cantidades suministradas en periodos anteriores a 2010, salvo que para dichos periodos se acredite la interrupción de la prescripción».

Esta contestación elude informar sobre la existencia de la acción de responsabilidad patrimonial y la jurisprudencia *Transportes Urbanos y Servicios Generales*. Asimismo alude a la Resolución 2/2005 de la Dirección General de Tributos. Debe tenerse en cuenta que la referida resolución es anterior a la mencionada jurisprudencia clarificadora *Transportes Urbanos*.

Como ha señalado resumidamente DE JUAN CASADEVALL²⁶, la situación en España es la siguiente:

«La acción de responsabilidad patrimonial nace con la declaración de inconstitucionalidad **(en el caso del céntimo sanitario, nace con la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014²⁷)**, y es ajena a la expiración del plazo preclusivo de impugnación de la liquidación tributaria, o de prescripción de la devolución tributaria. Como señalaba la STS de 13 de junio de 2000, **"la reclamación presentada es ajena a dichos actos, en la medida en que no pretende la nulidad de la liquidación ni la devolución de ingresos indebidos por parte de la Administración que ha re-**

²⁶ «La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador por infracción del derecho de la Unión en materia tributaria: la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010», *Quincena Fiscal*, n.º 9/2011.

²⁷ Nota nuestra.

cibido la cantidad ingresada, sino la exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado por funcionamiento anormal en el ejercicio de la potestad legislativa"».

Por lo que no puede esgrimirse (*principio de equivalencia*), teniendo en cuenta la Sentencia del Tribunal de Justicia *Transportes Urbanos*, ni el plazo de prescripción de cuatro años contemplado en la Ley General Tributaria ni las referencias a la Resolución 2/2005 de la Dirección General de Tributos («estas consideraciones se entienden aplicables al supuesto actual»), pues en materia de responsabilidad patrimonial no rigen las excepciones de cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, u otras situaciones jurídicas firmes anteriores, **pues tal acción nace con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.**

Debe tenerse en cuenta, asimismo, que las cuestiones dilucidadas en las referidas «instrucciones» constituyen **práctica administrativa** dirigida también a todos los órganos administrativos que van a gestionar las devoluciones del impuesto que se soliciten, quienes opondrán a los solicitantes de devolución todas las excepciones relatadas en la referida Instrucción; por lo que los consumidores finales que confíen en las referidas **instrucciones administrativas** —en las que no se alude a la acción de responsabilidad patrimonial ni a otras posibles acciones— podrían ver dañado su derecho a recuperar los importes indebidamente satisfechos, dado que la acción de responsabilidad patrimonial prescribe en un año desde la sentencia del Tribunal de Justicia.

Teniendo en cuenta el principio de autonomía institucional, de procedimiento y procesal que rige en el Ordenamiento de la Unión Europea para la ejecución del Derecho comunitario, la acción de responsabilidad es uno de los remedios posibles, en manos de los ciudadanos, para dicha ejecución, y no puede soslayarse cuando se dictan instrucciones para el ejercicio de los Derechos dimanantes del ordenamiento comunitario.

Las referidas Instrucciones, que parecen limitar las informaciones acerca de los cauces existentes de recuperación de los importes indebidamente pagados, podrían atentar contra los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, reconocidos en el ordenamiento de la Unión Europea y contra la efectividad de las resoluciones del Tribunal de Justicia.

También se exige en las Instrucciones que «**El sujeto pasivo identificado deberá haber ingresado el IVMDH cuya devolución se solicita**» (2. Datos identificativos y de contacto). Este requisito podría ser contrario al Derecho de la Unión Europea, pues si el consumidor final ha soportado en tiempo y forma el impuesto repercutido por el sujeto pasivo, no tiene que pechar con consecuencias negativas dimanantes del eventual incumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo. Se estaría desnaturalizando así la institución jurídica de la repercusión.

Pruebas que demuestran que la información («Instrucciones») publicada en la página web de la Agencia Tributaria puede inducir a error a sus destinatarios (consumidores finales) o afectar a su comportamiento respecto a la defensa de sus derechos, es la información aparecida en medios de comunicación generalistas sobre las posibilidades de reclamar la devolución de lo indebidamente pagado, que se limita a la opción expresada por la Administración Pública (Agencia Tri-

butaria) en su página web, que silencia otras opciones reconocidas en el ordenamiento jurídico español para la efectividad de los derechos reconocidos en el ordenamiento comunitario. Omisión que puede inducir a error a sus destinatarios.

A título de ejemplo:

La opinión de Murcia (puede leerse que la Agencia tributaria **ofrece una información detallada**).

24 de marzo de 2014. «Cómo reclamar el céntimo sanitario».

<http://www.laopiniondemurcia.es/comunidad/2014/03/24/reclamar-centimo-sanitario/546144.html>

El Norte de Castilla:

21 de marzo de 2014. «La devolución del "céntimo sanitario" a los particulares: misión imposible».

<http://www.elnortedecastilla.es/20140322/local/devolucion-centimo-sanitario-particulares-201403211442.html>

Agronews Castilla y León:

25 de marzo de 2014: La Agencia Tributaria diseña un modelo para pedir la devolución del céntimo sanitario».

<http://www.agronewscastillayleon.com/la-agencia-tributaria-disena-un-modelo-para-pedir-la-devolucion-del-centimo-sanitario>

En la página web de la Comisión Europea (http://ec.europa.eu/eu_law/your_rights/your_rights_es.htm) aparece información (última actualización: 2014/03/04), dirigida a los ciudadanos, sobre cómo defender los derechos que le confiere el ordenamiento comunitario:

«Control de la aplicación del Derecho de la Unión.

Haga valer sus derechos.

3. Vías de recurso nacionales.

Los órganos administrativos o jurisdiccionales nacionales son los responsables primeros de garantizar el respeto del Derecho de la Unión por parte de las autoridades de los Estados miembros.

Por lo tanto, previa o paralelamente a la presentación de una denuncia ante la Comisión Europea, diríjase a los órganos administrativos o jurisdiccionales nacionales (incluidos el Defensor del Pueblo, nacional o regional, y los procedimientos de arbi-

traje y conciliación disponibles) si considera que una medida (legal, reglamentaria o administrativa) o práctica administrativa es contraria al Derecho de la Unión.

La Comisión Europea también le aconseja seguir las vías de recurso administrativas, jurisdiccionales u otras de su Derecho nacional, pues puede resultarle más ventajoso.

Por lo general, las vías de recurso disponibles en el plano nacional le permitirán hacer valer sus derechos de manera más directa y personalizada. Además, los procedimientos de infracción iniciados por la Comisión Europea pueden llevar bastante tiempo.

De hecho, los jueces de cada país son los únicos que pueden dirigir órdenes conminatorias a la administración y anular una decisión tomada a nivel nacional.

También son los únicos que pueden condenar a un Estado miembro a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho de la Unión que le sean imputables».

En similares términos se manifiesta el Anexo I («Explicación del procedimiento de infracción por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea») que se acompaña a los acuses de recibo de las denuncias presentadas ante la Comisión Europea.

De la lectura de dichas indicaciones o instrucciones se infiere que la Comisión realiza una pertinente explicación, amplia y no cerrada, de las vías de defensa a disposición de los ciudadanos europeos, aconsejando que se utilicen las vías de recurso nacionales disponibles, pues pueden ser más efectivas.

Con base en el principio de **buena administración** (que deben también cumplir las autoridades nacionales cuando de la ejecución del Derecho de la Unión Europea se trata), no se puede ofrecer una información sesgada o tendenciosa, por parte de las autoridades nacionales, sobre las vías de actuación de que disponen los ciudadanos para ejercitar los derechos conferidos por el ordenamiento de la Unión Europea.

IV. ANTECEDENTE. LA RESOLUCIÓN 2/2005, DE 14 DE NOVIEMBRE, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Con fecha 22 de noviembre de 2005 se remitió el siguiente escrito al Secretario General de la Comisión Europea:

«Que con ocasión de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 6 de octubre de 2005 (*Comisión/España*), en el Boletín Oficial del Estado, n.º 279, de 22 de noviembre de 2005, ha aparecido publicada la "Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la

deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005".

Según el preámbulo de dicha Resolución: "La aplicación de esta Sentencia plantea diversas dudas, por lo que esta Dirección General, al objeto de establecer los criterios relevantes al respecto, ha considerado oportuno dictar esta Resolución".

Citada Resolución tendrá un efecto importante respecto al alcance temporal de la Sentencia del Tribunal de Justicia, pues es seguro que las consideraciones establecidas en ella serán seguidas por los órganos de la Administración Tributaria y por los Tribunales Económico-Administrativos en los procedimientos instados por los sujetos pasivos tendentes a que se aplique la referida Sentencia a hechos acaecidos con anterioridad a la publicación de la misma.

El apartado expositivo VII de la Resolución se refiere al efecto temporal de la Sentencia del Tribunal de Justicia. Concluye dicho apartado: **"Como conclusión final, ha de afirmarse que la sentencia tiene un efecto retroactivo limitado a las situaciones jurídicas a las que le sea aplicable y respecto de las que no haya cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes"**.

La consideración 8.^a de la Resolución es del siguiente tenor:

"8.^a En cuanto al efecto temporal de la sentencia, hay que distinguir:

a) Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y esta ha devenido firme, en lo que no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria.

b) Casos en los que se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme, en los cuales habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento.

c) Otros supuestos, en los que la solicitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos, como se señala en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, precepto que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción".

La Resolución parece circunscribir, *prima facie*, el efecto temporal de la Sentencia al expediente de devolución de ingresos indebidos, obviando otros procedimientos establecidos en la normativa interna.

Así, el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece el procedimiento para la **revocación** de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones. Según este artículo: "1. La Administración Tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una si-

tuación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión de los interesados". "2. La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción".

Por su parte, dicho procedimiento de revocación ha sido desarrollado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

El artículo 10.1 de dicho reglamento establece que en el procedimiento de revocación podrán los interesados promover su iniciación por la administración competente.

Parece que el procedimiento de revocación es idóneo para la aplicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia, pues en los actos de la Administración Tributaria contrarios a lo decidido en dicha Sentencia estamos ante "actos que infringen manifiestamente la ley" y ante situaciones sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.

Asimismo, el artículo 10.3 del Real Decreto 520/2005 establece que "Los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones podrán ser revocados... aunque hayan sido objeto de impugnación en vía económico-administrativa, en tanto no se haya dictado una resolución o un acuerdo de terminación por el tribunal económico-administrativo". Por tanto, parece existir una contradicción entre esta norma reglamentaria y la consideración 8.^a b) de la Resolución citada, al decir "... en los cuales habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento".

La Resolución de la Dirección General desconoce asimismo el procedimiento establecido en el ordenamiento jurídico interno para reclamar la responsabilidad patrimonial de la Administración, establecido en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En base al principio de seguridad jurídica parece plausible que no sean objeto de revisión en base a la Sentencia del Tribunal de Justicia los actos administrativos afectados por la prescripción tributaria y, en principio, aquellos actos que hayan adquirido firmeza mediante Sentencia de los Tribunales de Justicia.

No obstante, en el caso de que se hayan impuesto **sanciones tributarias**, exista o no resolución judicial firme, haya o no caducidad o prescripción, parece que los efectos temporales de la Sentencia del Tribunal de Justicia deben ser ilimitados, respecto a las sanciones impuestas²⁸.

²⁸ Creemos que apoya esta tesis el Dictamen de la Abogacía General del Estado de 28 de enero de 2002 (ref.: A. H. Servicio Jurídico 1/01. Ponente: Luciano J. Mas Villarroel). Visto en www.boe.es sección: base de datos de la Abogacía del Estado.

Asimismo, podrían darse casos en los que los actos administrativos hayan adquirido firmeza administrativa (bien por haber transcurrido los plazos para revisar las declaraciones de los sujetos pasivos a instancias de estos, bien por existir actos administrativos no recurridos) en un plazo razonable anterior a la Sentencia del Tribunal de Justicia. En estos casos, las consideraciones de la Dirección General de Tributos –que se refiere a situaciones jurídicas firmes– no autorizan su revisión.

Por tanto, sería procedente que por la Comisión Europea se estudiara si las consideraciones establecidas en la citada Resolución de la Dirección General de Tributos son conformes al Derecho comunitario y a la jurisprudencia establecida por el Tribunal de Justicia sobre los efectos temporales de sus sentencias».

El escrito de 22 de noviembre de 2005 fue complementado por otro de fecha 22 de diciembre de 2005, del siguiente tenor:

«Que con fecha 22 de noviembre de 2005 remitió escrito a esa Secretaría General de la Comisión Europea. En el acuse de recibo de dicha comunicación se hace constar que el mismo fue recibido el 28 de noviembre y que ha sido registrado bajo la referencia: (...) y que se ha atribuido a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera.

Mediante el presente escrito, vengo a ampliar el referido de 22 de noviembre.

En la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (www.aedaf.es) se ha publicado la "Instrucción 10/2005 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 30 de noviembre, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005".

Dicha Instrucción está dirigida a los Señores Directores de Departamento y Servicio y Señores Delegados Especiales de la Agencia Tributaria.

En dicha Resolución se alude a la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre de la Dirección General de Tributos, citada en mi anterior escrito, como texto que "ha establecido criterios" o que "sienta criterios" en relación con determinados aspectos de la aplicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia.

En consecuencia, en Derecho español, tanto la Resolución de la Dirección General de Tributos como la Instrucción de la Agencia Tributaria tienen la naturaleza de "circulares o instrucciones de servicio", destinadas a dirigir la actuación de los órganos jerárquicamente dependientes de aquellos²⁹.

²⁹ Puede verse al respecto, el Dictamen de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado de fecha 21 de diciembre de 1998 (ref. A. G. Fomento 25/98) (Ponente: Luciano J. Mas Villarroel), que trata, entre otras cuestiones, sobre las circulares administrativas.

Es decir, la Administración Tributaria española, en virtud del principio de jerarquía que estructura la organización administrativa, seguirá dichas instrucciones en las solicitudes, reclamaciones o recursos que presenten los sujetos pasivos en relación con el cumplimiento de la Sentencia del Tribunal de Justicia.

La Instrucción "Segunda" del Director General de la Agencia Tributaria, es del siguiente tenor:

"Ámbito temporal.

De acuerdo con el apartado VII de la Resolución de la Dirección General de Tributos 2/2005, de 14 de noviembre, no procederá el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido cuando esté prescrito conforme a lo dispuesto en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), o cuando el ingreso indebido tenga su origen en una **liquidación administrativa firme**, siempre que dichas liquidaciones reflejen la ultimación de un procedimiento tributario en el que se haya comprobado la aplicación de la prorata general o especial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, apartado 2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria".

En base a dicha Instrucción, en los casos en que exista una liquidación administrativa firme (es decir, no recurrida por los interesados, por entender estos que el resultado de la comprobación administrativa de sus autoliquidaciones se ajustó a la ley o por desconocer que la normativa española podría ser contraria a las Directivas comunitarias), la Administración Tributaria se abstendrá de iniciar el procedimiento de revocación previsto en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **aunque haya sido promovida su iniciación por los interesados, según previene el artículo 10.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.**

Debe tenerse en cuenta que el artículo 219.2 de la Ley General Tributaria establece que "La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción".

Por tanto, la Instrucción parece negar el derecho que asiste a los sujetos pasivos a la revocación de los actos administrativos que sean disconformes con la Sentencia del Tribunal de Justicia. El procedimiento de revocación es el idóneo en estos casos, ya que al estar firme la liquidación administrativa, al sujeto pasivo no le quedan otras vías de recurso.

Puede darse el caso de que la liquidación administrativa haya adquirido firmeza en un periodo de tiempo no muy lejano a la Sentencia del Tribunal de Justicia, por lo que negar la aplicación del procedimiento de revocación previsto en el Derecho interno supone una limitación injustificada de los efectos temporales de la Sentencia del Tribunal de Justicia, lo que, a juicio del que suscribe, podría ser contrario a Derecho comunitario.

Pueden darse casos de que conocidas las Conclusiones del Abogado General, de fecha 10 de marzo de 2005, recaídas en el Asunto C-204/03, origen de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005, los sujetos pasivos que fueran objeto

de un procedimiento de comprobación tributaria impugnaran los actos administrativos que fueran contrarios a los postulados de dichas conclusiones, luego confirmadas por el Tribunal de Justicia, por lo que se verán favorecidos, ya que en la resolución de sus recursos se aplicará la Sentencia. Pueden darse casos, algo anteriores a dichas Conclusiones del Abogado General, o de sujetos pasivos poco avezados en materia tributaria y en la jurisprudencia comunitaria, que se aquietaran ante los actos administrativos, en la confianza legítima de que los argumentos de la Administración Tributaria eran conformes a Derecho. Parece que pueden existir casos en los que no habiendo operado la prescripción puedan ser resueltos a través del procedimiento de revocación establecido en el Derecho interno, que parece vedarse a través de la Resolución e Instrucción citadas.

Por tanto,

SOLICITA: Que se una el presente escrito al presentado con fecha 22 de noviembre de 2005».

Respecto a las contestaciones de la Comisión Europea, conviene tener presente que las mismas son anteriores a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de enero de 2010 [Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL* (NFJ036742)].

La primera es una larga contestación del 3 de octubre de 2006³⁰. En la misma se hace una exposición de los principios de *efectividad* y de *equivalencia* (repetimos, antes de la referida Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2010). Puede destacarse de la misma lo siguiente:

«(...)

De acuerdo con su denuncia, la Resolución de la Dirección General de Tributos y la Instrucción 10/2005 de la AEAT impedirán a determinados empresarios o profesionales obtener la devolución de las cantidades pagadas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (o en concepto de sanción) en virtud de una liquidación administrativa firme (o de un acto administrativo de imposición de sanciones firme)³¹.

Sin embargo, el Derecho interno prevé un procedimiento –el procedimiento de revocación de actos de aplicación de los tributos y de aplicación de sanciones– que en su opinión, es idóneo para obtener la revisión de actos administrativos firmes y que resulta aplicable a los actos a los que se refieren la Resolución y la Instrucción.

Al excluir esta posibilidad en relación con los actos administrativos firmes dictados en aplicación de la legislación nacional sobre el IVA contraria a la normativa

³⁰ Unidad «Control de la aplicación de la normativa comunitaria y de las ayudas estatales / Impuestos indirectos».

³¹ La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia no parece distinguir a estos efectos entre estos dos tipos de actos administrativos. En lo sucesivo nos referiremos a ambos tipos de actos como «actos administrativos firmes».

comunitaria, España habría vulnerado el derecho a obtener la devolución de ingresos recaudados en infracción del Derecho comunitario.

Análisis de las cuestiones planteadas.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas establece que en principio un Estado miembro que ha recaudado un tributo con infracción del Derecho comunitario, está obligado a su devolución.

Dado que el Derecho comunitario no establece ni las condiciones ni el procedimiento para obtener la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente, el TJCE aclara que las condiciones y el procedimiento que habrá de utilizar el contribuyente son los previstos en el Derecho nacional. Ahora bien, el Derecho nacional no puede prever condiciones o procedimientos menos favorables que los previstos para el supuesto de reclamaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia), ni puede prever condiciones o procedimientos que hagan imposible en la práctica el ejercicio de este derecho (principio de efectividad).

El hecho de que en su denuncia se refiera a un procedimiento de derecho interno (el procedimiento de revocación), nos lleva a pensar que Ud. opina que España ha vulnerado el principio de equivalencia. Sin embargo revisaremos la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también en relación con el principio de efectividad.

El principio de efectividad.

(...)

El principio de equivalencia.

(...)

Por último, la respuesta de las autoridades españolas se refiere al motivo de "*existencia de circunstancias sobrevenidas que afecta a una situación jurídica particular y ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado*". Según se afirma, el motivo no justifica la revocación de una pluralidad de actos firmes por causa de la anulación de preceptos legales o reglamentarios ni tampoco por el hecho de que con posterioridad a dictarse actos administrativos firmes, un tribunal haya anulado actos administrativos idénticos respecto de otros administrados.

Las autoridades españolas consideran por lo tanto que la imposibilidad de obtener la revocación de los actos administrativos firmes a los que se refiere su denuncia –y por lo tanto de instar la devolución de ingresos indebidos, se justifica por razones de seguridad jurídica y **se predica igualmente en el caso de reclamaciones de carácter interno. España habría por lo tanto respetado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la devolución de los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario**».

La contestación es ampliada por carta de 21 de diciembre de 2006, de la que puede destacarse lo siguiente:

«el ámbito de aplicación del procedimiento especial de revocación fue objeto de un requerimiento de información por parte de mis servicios a las autoridades españolas. En su contestación, estas informaron a la Comisión de que de acuerdo con el artículo 219 de la LGT, este motivo de revocación solo se predica respecto de cuestiones de hecho que afectan al supuesto particular en relación con el cual se dictó el acto administrativo firme.

Esta contestación incluye además las siguientes referencias normativas y jurisprudenciales:

- Sentencia del TS de 28 de mayo de 2001 (RJ 2001/5678) sobre el recurso extraordinario de revisión previsto en la Ley 30/92.
- AN 23 de enero 2001 (JUR 2001/175532).
- Artículo 69 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.
- Artículo 110.5 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa sobre la imposibilidad de utilizar el incidente de extensión de efectos de una sentencia en relación con otros actos administrativos firmes.
- Sentencia del TS 18 enero de 2006 (RJ 2006/206) sobre la firmeza de los actos administrativos firmes y el artículo 110 de la Ley 29/1998.

Dicha legislación y jurisprudencia ponen de manifiesto que el principio de firmeza de los actos administrativos goza de un notable arraigo en la legislación administrativa española. Sin perjuicio de la dificultad que la cuestión sin duda tiene, más teniendo en cuenta que de acuerdo con la Jurisprudencia del TJCE, de lo que se trata es de determinar cuál es la interpretación correcta de normas nacionales sobre la revisión de actos administrativos que no han sido armonizadas, no parece que a la vista del tenor legal del precepto incluido en la LGT y de la jurisprudencia mencionada más arriba, mis servicios puedan llegar a otra conclusión que la que se le comunicó en mi anterior carta.

La otra vía que según su queja queda abierta a los sujetos pasivos que, según la Resolución de la Dirección General de Tributos no pueden obtener la devolución de los ingresos indebidos por haber la Administración dictado un acto administrativo que ha devenido firme, es la reclamación de responsabilidad patrimonial contra la actuación del Estado legislador.

Es preciso destacar que, mientras que la Resolución de la Dirección General de Tributos se refiere expresamente a la devolución de ingresos indebidos, interpretando la Ley General Tributaria para definir en qué supuestos procede dicha devolución, **la resolución no se refiere en absoluto a la posible responsabilidad patrimonial del Estado.**

De la falta de mención expresa a la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial del Estado en este supuesto, no parece posible colegir, ni a la vista del con-

texto de la Resolución de la DGT ni a la vista de las competencias que esa parte del Ministerio de Economía y Hacienda tiene atribuidas³² que se haya infringido la Jurisprudencia del TJCE sobre esta materia.

En efecto, de acuerdo con dicha Jurisprudencia (basada en el artículo 288 del Tratado CE que se refiere a la responsabilidad de la Comunidad) –véase por ejemplo la sentencia en el Asunto C-46/93 *Brasserie du Pêcheur SA contra Alemania* (1996) ECR I-1029–, **un Estado miembro estará obligado a reparar el daño causado por su incumplimiento del Derecho comunitario cuando se den determinadas circunstancias.**

Los servicios de la Comisión no disponen de información que indiquen que dicha jurisprudencia ha sido vulnerada en el asunto que nos ocupa».

Y, finalmente, en su escrito de 24 de enero de 2007:

«(...)

La Resolución de la Dirección General de Tributos no se refiere a la responsabilidad del Estado legislador.

Su correo se refiere también a la necesidad de que un órgano estatal competente dicte una disposición que contemple la posibilidad de que los contribuyentes –que por haberse dictado un acto administrativo firme no puedan obtener la devolución de ingresos indebidos– reclamen la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. La Resolución de la DGT no menciona este tema. En mi carta de 21 de diciembre le informaba de que, a la vista del contexto de la Resolución de la DGT y de las competencias de esa Dirección General³³, no cabía concluir que con dicha Resolución se hubiera infringido la Jurisprudencia del TJCE sobre la materia.

En efecto, en España, la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción de normas comunitarias es aceptada pacíficamente por la Doctrina y los Tribunales. A este respecto véase por ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2003 en relación con el Real Decreto-Ley 1/97 y la Ley 17/1997».

³² El artículo 4 del Real Decreto 1552/2004, de 25 de junio, atribuye a la Dirección General de Tributos, «la propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, así como la realización de los estudios, económicos y jurídicos, necesarios para el cumplimiento de estas tareas.»

Esta disposición parece acotar las competencias de la Dirección General de Tributos a la interpretación de normas tributarias. Así por ejemplo, la Resolución 2/2005 se refiere a la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, al Real Decreto 1624/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la propia Ley General Tributaria.

³³ Las competencias de la Dirección General de Tributos son las previstas en el artículo 4 del Real Decreto 1552/2004. Parece claro a la vista de los artículos 7 y 12 de la Ley 58/2003 General Tributaria que la Dirección General de Tributos no dicta disposiciones ni de desarrollo ni interpretativas, ya que estas competencias corresponden únicamente al ministro de Hacienda.

Aunque la Comisión Europea parece olvidar que a quien corresponde reparar el daño causado, a efectos de la legislación comunitaria, es al Estado español (Reino de España) y no a una Administración concreta (a los efectos del cumplimiento del Derecho de la Unión Europea), lo que parece evidente, *hic et nunc*, es que en el caso del «*céntimo sanitario*», a la vista de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de enero de 2010 [Asunto C-118/08. *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL* (NFJ036742)] y de las consideraciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora, SL* (NFJ053503)] «*sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia*» (en las que queda claro que se ha producido una *violación suficientemente caracterizada*) las conclusiones a que debe llegar la Comisión Europea son otras.

V. OTRAS VÍAS PARA RECUPERAR LOS TRIBUTOS CONTRARIOS AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Para ORDÓÑEZ SOLÍS³⁴, «la aplicación combinada del Derecho de la Unión y de los Derechos nacionales, en particular del Derecho español, ofrece **tres vías autónomas y complementarias** de remediar la violación del Derecho de la Unión Europea en materia fiscal: **la devolución, la anulación y la indemnización**».

Por tanto y en nuestra opinión, parece lógico establecer que si se dictan *normas o instrucciones* (aunque pertenezcan al mundo del *soft law*) tendentes a ilustrar a los perjudicados sobre las vías que tienen a su disposición para recuperar lo indebidamente pagado, dichas instrucciones informen de todas las posibilidades (vías) existentes y no refieran una sola u omitan otras.

El magistrado del Tribunal Supremo MARTÍNEZ MICÓ³⁵ señala que «ORDÓÑEZ SOLÍS³⁶ sistematiza las vías a seguir para obtener la devolución de lo indebidamente pagado en los casos en que, una vez pagado cualquier tipo de tributo, se comprueba que se ha abonado aplicando una legislación española que infringe el Derecho de la Unión Europea.

Los supuestos que surgen son los siguientes: si la liquidación está pendiente de revisión administrativa o judicial, la solución está al alcance de la mano; en cambio si la liquidación es firme en vía administrativa ya empieza a plantear problemas; pero si la liquidación ha sido revisada judicialmente

³⁴ «La vía indemnizatoria como remedio por la violación del Derecho europeo y la jurisprudencia tributaria española». Ob. cit.

³⁵ «Vías para obtener la recuperación de ingresos tributarios indebidos: la devolución de ingresos indebidos por contrarios al Derecho comunitario y la responsabilidad patrimonial del Estado por liquidaciones derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales», en la obra colectiva *Liber Amicorum*, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., ob. cit.

³⁶ «La nulidad (devolución de lo indebido) y la responsabilidad (indemnización de los particulares) por infracción del Derecho de la Unión Europea en el Derecho tributario español», *La Ley*, n.º 27, Nueva época, mayo-junio 2012.

y tiene carácter de cosa juzgada parece que no se conseguirá lo pretendido; y la misma situación parece que se produciría si ha transcurrido el plazo de prescripción y el plazo de revisión administrativa».

Lo expuesto por MARTÍNEZ MICÓ en el párrafo precedente parece ser la opinión de la Agencia Tributaria manifestado en las *Instrucciones* a que nos referimos en este estudio, o al menos es lo que se deduce de ellas.

Continúa exponiendo MARTÍNEZ MICÓ que «a primera vista se imponen en todos los casos **dos tipos de solución**: por una parte, el reintegro de los ingresos indebidos aplicable cuando sea posible una revisión administrativa basándose precisamente en la contradicción entre la norma española y la norma de la Unión Europea; y, por otra parte, la indemnización por el equivalente de la liquidación cuando haya cosa juzgada o no sea posible una revisión administrativa y haya prescrito la acción de devolución porque el particular tiene en determinados supuestos el derecho a la indemnización del daño causado como consecuencia de la violación del Derecho de la Unión por el Reino de España.

La vía de la anulación consiste, básicamente, en emprender las acciones ordinarias previstas en el Derecho tributario español con el fin de anular el acto tributario y obtener el reconocimiento a la devolución de los ingresos indebidos. Esta vía, que puede calificarse como ordinaria, es aplicable cuando la liquidación está en vía de recurso administrativo o de impugnación judicial con lo que el problema se resuelve con la anulación de la liquidación por el órgano administrativo o por el tribunal contencioso-administrativo que deberá reconocer el derecho a la devolución de lo indebido. Incluso en el caso de un acto consentido cabría, dentro del plazo de cuatro años, la acción de nulidad.

Sin embargo, si la liquidación es consentida y firme, y ya han transcurrido cuatro años, no cabría seguir la acción administrativa de nulidad y la consiguiente devolución de lo indebido; por razones de seguridad jurídica no cabría la acción de nulidad y, en todo caso, habría prescrito la acción de devolución. Del mismo modo, si la liquidación tributaria fuese confirmada judicialmente se produciría el efecto de cosa juzgada, lo que supondría, en principio, una situación insalvable desde el punto de vista de los recursos ordinarios y extraordinarios administrativos y judiciales.

Por eso resulta tan importante contar con una vía de la responsabilidad extracontractual que actuaría como **vía alternativa** o extraordinaria para obtener la indemnización de los daños causados por la violación del Derecho de la Unión. Esta vía no estaría vinculada a la impugnación del acto firme y consentido o del acto administrativo revisado y confirmado judicialmente y que goza del efecto de cosa juzgada. Esta vía complementa la vía de anulación porque se erige en un procedimiento para la constatación de la violación del Derecho de la Unión y para que los particulares, al menos en los casos más caracterizados, obtengan una indemnización; pero también es la vía que permite ampliar el plazo ordinario de anulación y de prescripción de cuatro años impuesto para la devolución de los tributos recaudados en violación del Derecho de la Unión Europea; si así ha sido constatada por una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Debe notarse que si prosperan estas dos vías, el resultado es prácticamente el mismo: coincidirán normalmente el reintegro de lo indebido y la indemnización del principal abonado indebidamente».

Si lo que se pretende con las *Instrucciones* oficiales citadas es facilitar el ejercicio de sus derechos a los ciudadanos que pagaron indebidamente el *céntimo sanitario*, lo expuesto por MARTÍNEZ MICÓ en estos últimos párrafos de forma tan didáctica podría estar incluido en tales *instrucciones*, pues se están explicando todas las vías a disposición del ciudadano para el efectivo ejercicio de sus derechos. Téngase en cuenta, como ya hemos indicado anteriormente, que en el caso del *céntimo sanitario* no ofrece dudas de que estamos ante una *violación suficientemente caracterizada*.

BAQUERO CRUZ y SARMIENTO³⁷ señalan que «en la sentencia *Kühne & Heitz*³⁸ el Tribunal de Justicia, de forma algo sutil y relativa, pone al servicio de la efectividad del Derecho comunitario los *poderes de revisión de oficio de las administraciones nacionales*, convirtiendo, al menos nominalmente, lo que es una mera *facultad* en una *obligación* de reconsiderar un acto administrativo firme y confirmado por una decisión judicial. A pesar de todo, se trata de una condición relativa, pues queda en manos de lo que disponga el ordenamiento nacional, que en algunos casos preverá tal supuesto (como es el caso de los Países Bajos), pero en otros no (un asunto *Kühne* no sería revisable en Derecho español). Cabe destacar que de los dos principios que generalmente enmarcan la autonomía procesal de los Estados miembros (efectividad y equivalencia) en este caso solo es de aplicación la equivalencia, sin que el Derecho comunitario pueda por sí mismo exigir o crear el cauce de revisión».

MARTÍNEZ LAFUENTE³⁹, sin embargo, entiende que «los efectos de las Sentencias del Tribunal de Justicia, constituyen la principal cuestión que deriva de las mismas, especialmente en el ámbito tributario, pues pueden originar importantes devoluciones si la norma nacional estuvo en contradicción con el Derecho de la Unión Europea. Recordemos que:

"Según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo (Sentencias *San Giorgio*, de 9 de noviembre de 1983, *Barra*, de 2 de febrero de 1988, *Enmot*, de

³⁷ «Principios fundamentales del Ordenamiento comunitario y administraciones nacionales», en la obra colectiva *El Informe del Consejo de Estado sobre la inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008.

³⁸ Sentencia de 13 de enero de 2004, Asunto C-453/00.

³⁹ Presentación del libro *La incorporación del Derecho de la Unión Europea en España. Materiales para la reflexión*. Editorial Dykinson, SL, 2011. IBÁÑEZ GARCÍA.

25 de Julio, *Jonson*, de 6 de diciembre de 1994 y *BP Soupergaz*, de 6 de julio de 1995, en caso de declaración de incumplimiento *el Estado queda obligado a suprimir con efectos retroactivos las consecuencias de la infracción*, lo que en el ámbito tributario se traduce en el derecho a la devolución de las cantidades ingresadas de acuerdo con la normativa interna incompatible con el Ordenamiento comunitario, sin que la devolución pueda condicionarse a la exigencia de haber solicitado la misma o interpuesto recurso con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal de Justicia".

y que:

"El derecho a obtener la devolución de las cantidades recaudadas vulnerando el Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares las disposiciones comunitarias tal y como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia (Sentencia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12). En principio, pues, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario (Sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20)"».

Continúa argumentando este autor que «cuando de estos principios se descende a su aplicación, se observa que la Administración Tributaria española, no está alineada, como era de esperar, con la aplicación de los mencionados principios; y así una de las Sentencias del Tribunal de Justicia, de mayor interés al respecto fue la dictada con fecha 6 de octubre de 2005, en la que se expuso:

"Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho Comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva, al prever una prorrata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones".

La Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de tributos restringió alguna de las vías de devolución, cuando de actos firmes se trataba⁴⁰; pero a nuestro entender de los preceptos que van a exponerse otra conclusión se desprende. En efecto, conforme a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre:

⁴⁰ Cuando de actos no firmes se trata, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2009 acogió la pretensión del recurrente, ya que: «La aplicación de dicha doctrina al caso ha de conllevar la estimación del Recurso al haber sido, como decimos, ratificada la tesis expuesta en la demanda, debiendo reconocerse a la actora *el derecho a la devolución de las cantidades que hubiera tenido derecho a deducir de no haber aplicado la normativa española antes reseñada y que ha sido declarada posteriormente contraria al derecho comunitario*».

Artículo 31. "La Administración tributaria *devolverá* las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo".

Artículo 219. "1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando *circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado*, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados".

Artículo 221(3). "Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente *se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión* del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

Artículo 216. "Son procedimientos especiales de revisión los de:

c) Revocación⁴¹".

Además el artículo 105 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, redactado conforme a la Ley 4/1999, de 13 de enero, es del siguiente tenor:

"Las Administraciones públicas podrán *revocar* en cualquier momento sus *actos de gravamen* o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al *principio de igualdad*, al interés público o al ordenamiento jurídico".

A mi entender (continúa razonando MARTÍNEZ LAFUENTE), el artículo 219 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, no constituye una manifestación del ejercicio de una potestad discrecional, precisamente por contener elementos reglados que hacen referencia a los supuestos en que no pueden revocarse los actos tributarios; por ello y "a contrario sensu", la concurrencia de los citados elementos reglados ha de hacer operativa la potestad de revocación.

Puede haber una aparente contradicción entre los artículos 213(3) y 221(3) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, pero en el precepto en último lugar citado se contempla la devolución de ingresos indebidos procedente de la práctica de una liquidación que haya adquirido firmeza, razón por la cual no ha de existir obstáculo a la devolución.

⁴¹ Se ha ocupado de esta cuestión en «La cuestión terminológica en la nueva Ley General Tributaria», *Impuestos*, volumen II (2004), pág. 283 y ss.

Los dos textos normativos que han quedado mencionados pueden parecer contradictorios, pero no lo son, pues el primero hace referencia a la no revisión del acto de liquidación confirmado por Sentencia y el segundo a la solicitud de devolución de actos firmes, por cualquier causa, cuando se produzcan "*circunstancias sobrevenidas*", en nuestro caso, cuando por Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se emita un pronunciamiento de incumplimiento⁴², por infracción del Derecho de la Unión Europea, o de esclarecimiento del alcance de este último, con motivo del planteamiento de cuestión prejudicial.

La vía de la revocación es pues, la apropiada, para hacer efectivo el derecho a la devolución⁴³.

Reiteramos pues que el artículo 221(3) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reconoce que asiste el *derecho* al contribuyente a solicitar la *devolución de ingresos indebidos*, en relación con los actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones, *que hubieran adquirido firmeza*.

El derecho a la devolución que al contribuyente le asiste con relación a actos firmes y que encuentra su apoyo en el artículo 221(1) de la actual Ley General Tributaria, no puede dejarse al arbitrio de que lo quiera hacer la Administración Tributaria; en efecto, la devolución de lo ingresado indebidamente es un *deber* de la Administración Tributaria y un *derecho* del contribuyente; así se desprende de lo dispuesto en los artículos 32 y 34 b) de la ya citada Ley 58/2003, de 17 de diciembre; por ello no puede eliminarse el derecho a la devolución con remisión al "mero acuse de recibo" a que se refiere el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, pues aun cuando la solicitud de revocación es el presupuesto procedimental del ejercicio de un derecho sustantivo, *es obligado que la Administración Tributaria, tramite el correspondiente expediente*, según ya reconoció la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en Sentencia de 4 de noviembre de 2008, dictada en el Recurso 286/2006, y que quedó invocada anteriormente».

⁴² Puede haber incumplimiento debido a la actuación jurisdiccional del Tribunal Supremo, lo cual resulta algo insólito; así aconteció con la Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de noviembre de 2009 (NFJ035917), véase «La sujeción al IVA de los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad en las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario de las Comunidades Autónomas» de GARCÍA PRATS en *Tribuna Fiscal*, n.º 232 (2010), pág. 17 y ss.

⁴³ La procedencia de la revocación en supuestos como el presente ha sido admitida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que en Sentencia de 4 de noviembre de 2008 (NFJ041187) expuso: «En cuanto a la *solicitud de revocación* de oficio ciertamente la Administración procedió a dar acuse de recibo de su solicitud sin obtener pronunciamiento del órgano autor del acto; pero interpuesta queja ante el Consejo de Defensa del Contribuyente por R 30 de marzo de 2006 dicho órgano en escrito dirigido al Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recomienda que por la Inspección Regional de Aragón como órgano autor del acto, se dé acuse de recibo del escrito de la entidad interesada promoviendo la revocación y se proponga al Delegado Especial de Aragón *el inicio de este procedimiento de revocación*, de acuerdo con el artículo 10 del Reglamento General de revisión en la vía administrativa y que en consecuencia por el órgano competente se tramite el procedimiento. Si el recurrente no obtiene una respuesta a su solicitud puede en última instancia y dentro de los plazos establecidos presentar la correspondiente reclamación económico-administrativa y en última instancia un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa».

VI. LA OPINIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA SOBRE LA RECUPERACIÓN DEL «CÉNTIMO SANITARIO». MÁS DE LO MISMO

La Comisión Europea, causante (por su negligente inactividad en el expediente de infracción sobre el particular) de los descalabros de los ciudadanos y empresas españolas para recuperar lo indebidamente pagado, se despacha, el 18 de junio de 2014, con lo siguiente; desconociendo, a propósito y de forma grosera, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2010 [Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL* (NFJ036742)]⁴⁴:

«Gracias por la denuncia arriba indicada, en la que se refiere usted a ciertos aspectos de la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH). Dicha devolución procede a raíz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora*.

Entiende usted que las autoridades nacionales no están ofreciendo información adecuada relativa a las vías de recuperación del IVDMH. Además pone usted de relieve que la devolución solo procede en relación con periodos no prescritos. Finalmente señala usted que no se acepta la devolución cuando el sujeto pasivo del IVDMH no procedió a su ingreso en el tesoro público.

He de informarle de que desde mi punto de vista las razones alegadas no son suficientes para comenzar un procedimiento de infracción por parte de la Comisión contra el Reino de España. En relación con la primera cuestión, no existe normativa de la UE relativa a la devolución de los impuestos recaudados con vulneración del derecho de la UE, lo que supone que tales procedimientos se rigen por normas nacionales. De su denuncia no se infiere que el Reino de España se haya negado a la devolución, ni que dicha devolución resulte imposible o muy difícil, ni que los procedimientos aplicados para dicha devolución sean distintos de los aplicados en relación con tributos internos no regulados por el derecho de la UE, únicos requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia de la UE ("TJUE") en este ámbito.

En segundo lugar, he de comunicarle que el hecho de que no se limiten los efectos de la sentencia en el tiempo es compatible con la devolución del IVDMH en relación solo con los periodos no prescritos, como ha indicado repetidamente el TJUE⁴⁵. La no limitación de efectos únicamente supone que el TJUE ha rechazado la pretensión del gobierno español de que la sentencia produjera efectos a partir de la fecha en que fue dictada, esto es, el 27 de febrero de 2014, pero no que no sea relevante el periodo de prescripción de cuatro años establecido por el legislador nacional.

⁴⁴ Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. Fiscalidad Indirecta y Administración Tributaria. Control de la aplicación de la legislación de la Unión Europea y de las ayudas estatales/Impuestos indirectos.

⁴⁵ Asuntos C-33/76, C-45/76 y C-61/79, entre otros.

Finalmente, en relación con su último punto, parece usted referirse a una situación en la que el IVDMH no ha sido pagado al tesoro público, a pesar de lo cual entiende usted que dicho tesoro debería proceder a la devolución de unas cantidades que nunca le fueron ingresadas. No me parece tampoco que se pueda iniciar un procedimiento de infracción contra un Estado miembro por no devolver cantidades que nunca le fueron pagadas.

En cualquier caso le aconsejaría, en el supuesto de que considere usted que derechos dimanantes de la normativa de la UE están siendo vulnerados, que plantee usted la cuestión ante los órganos administrativos y jurisdiccionales nacionales (incluyendo a estos efectos el defensor del contribuyente). En particular, por lo que se refiere a los tribunales nacionales, deben estos aplicar el derecho de la UE y tienen la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE, única institución europea competente para la interpretación del derecho de la UE.

A la vista de lo anterior le informo de mi decisión de archivar su denuncia, a menos que en el plazo de un mes a contar desde la recepción de la presente facilite usted nuevos datos de tal naturaleza que permitan reconsiderar dicha decisión».

Bibliografía

IBÁÑEZ GARCÍA, I. [2014]: «Graves ausencias procedimentales en el Derecho Administrativo de la Unión Europea», *Working Paper*, n.º 21, Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional. Universidad Complutense de Madrid.

- [2013]: «La protección efectiva de los derechos conferidos por el ordenamiento de la Unión Europea», en la obra *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España. Derechos, Mercado Único y armonización fiscal en Europa*. Liber Amicorum, Antonio MARTÍNEZ LAFUENTE, Wolters Kluwer España.
- [2013]: «Céntimo sanitario, ¿y la Comisión Europea, qué?», *Cinco Días*, 26 de noviembre.
- [2012]: «El "poder discrecional" de la Comisión Europea en los procedimientos de infracción», *Revista Ceflegal*. CEF, n.º 143, diciembre.
- [2011]: *La incorporación del Derecho de la Unión Europea en España (Materiales para la reflexión)*, (prólogo de don Antonio MARTÍNEZ LAFUENTE), editorial Dykinson, SL, (libro electrónico).
- [2011]: «La necesaria regulación del procedimiento de infracción del derecho de la Unión Europea», *Actualidad Administrativa*, n.º 19, noviembre.
- [2011]: «La responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la infracción del Derecho comunitario y otras cuestiones recurrentes relativas a la denominada Justicia Administrativa», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 315, abril (Número dedicado a los XXV años de vigencia del Tratado de Adhesión de España a la Unión Europea).
- [2010]: «El principio de fiabilidad del sistema legal (STS, Sala 3.ª, 14 de julio de 2010)», *Diario La Ley*, n.º 7532, 21 de diciembre.
- [2010]: «Reflexiones ante una sentencia sobre transportes urbanos», *Legaltoday.com*, 24 de noviembre.

- [2010]: «Sobre la consideración de la Unión Europea como organización internacional. Consecuencias sobre las competencias del Consejo de Estado», *Diario La Ley*, n.º 7392, 30 de abril.
- [2009]: «La jurisprudencia del Tribunal Supremo y los principios de equivalencia y efectividad respecto a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 291, abril.
- [2008]: «De nuevo sobre el procedimiento de infracción (artículo 226 Tratado CE) y sobre las obligaciones tributarias formales», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 287, diciembre.
- [2007]: «El procedimiento precontencioso para el control de la aplicación del Derecho comunitario», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, n.º 248, marzo/abril.
- [2007]: «Sobre los efectos temporales de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (La revocación de los actos que se opongan a la sentencia)», *Revista Ceflegal*. CEF, n.º 72, enero.

FISCALIDAD DE LOS PRODUCTOS FINANCIEROS EN EL IRPF. EL CASO ESPECÍFICO DE LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES Y LAS OBLIGACIONES SUBORDINADAS

Miguel de Haro Izquierdo

Abogado

Doctor en Derecho.

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA

EXTRACTO

La situación financiera de los últimos años en España ha estado atravesada por una grave crisis, caracterizada especialmente por las reformas que se han tenido que realizar en el ámbito bancario. Algunas entidades financieras a finales del primer decenio del presente siglo emitieron productos híbridos altamente complejos, con la finalidad de obtener la capitalización de sus entidades. Dichos productos fueron comercializados de manera masiva a clientes minoristas, los cuales buscaban, sin embargo, una rentabilidad fija, un producto seguro y una liquidez inmediata. Años después de su comercialización muchas de las entidades que pusieron en el mercado dichos valores han debido ser rescatadas y los suscriptores se han visto inmersos en procesos de arbitraje, conversión de los productos en acciones con una quita importante, o sometidos a laudo arbitral con la finalidad de obtener un resarcimiento de sus inversiones. Sin embargo, el aspecto fiscal y tributario que ha traído consigo las contrataciones de dichos productos ha quedado en un segundo lugar, hasta una aprobación tardía de carácter fiscal que ha dado algunas soluciones a los suscriptores de preferentes y subordinadas. Este trabajo pretende profundizar en los conceptos de las participaciones preferentes y obligaciones subordinadas desde un punto de vista fiscal y valorar y enjuiciar las consecuencias de su impacto fiscal en el IRPF de los suscriptores de dichos productos híbridos.

Palabras claves: producto financiero, participaciones preferentes, obligaciones subordinadas, rendimiento de capital mobiliario, IRPF, productos híbridos y tributación.

Fecha de entrada: 25-04-2014 / Fecha de aceptación: 14-05-2014 / Fecha de revisión: 10-07-2014

FINANCIAL PRODUCTS TAXATION IN THE INCOME TAX. THE SPECIFIC CASE OF PREFERRED PARTICIPATIONS AND SUBORDINATED DEBENTURES

Miguel de Haro Izquierdo

ABSTRACT

In the last years the financial situation of Spain has been undergoing a serious crisis. This crisis has been especially characterized by the need to undertake reforms in the bank sector. At the end of the first decade of this century, some bank institutions issued really complex hybrid products in order to capitalize their entities. These products were commercialized on a massive scale to retail customers. Even though this customers what they really wanted was a fixed rate return, a safe product and an immediate cash flow. Several years after its commercialization a lot of these institutions had been bailed out and, because of this, the subscribers have been involved in: arbitration proceedings, conversion of the products in shares with a remarkable loss of value, and they had to go through arbitral awards to compensate the investors. However the tax and contribution aspects have not been taken into great consideration remaining in the background. This article tries to look into the concepts of preferred participations and subordinated debentures from a tax and contribution point of view and to value the tax consequences in the IRPF tax payments for the subscribers of these hybrid products.

Keywords: financial products, preferred participations, subordinated debentures, capital gains tax, IRPF, hybrid products and taxation.

Sumario

1. Introducción
2. Características generales de los rendimientos de capital mobiliario en el IRPF
 - 2.1. Concepto de rendimiento de capital mobiliario
 - 2.2. Clasificación de los rendimientos de capital mobiliario
 - 2.3. Determinación del rendimiento de capital mobiliario
3. Concepto y principios reguladores de las participaciones preferentes y las obligaciones subordinadas
 - 3.1. Participaciones preferentes
 - 3.2. Obligaciones subordinadas
4. Tributación de las participaciones preferentes y las obligaciones subordinadas
 - 4.1. Calificación tributaria de las rentas derivadas de las participaciones preferentes y de las obligaciones subordinadas
 - 4.2. Los diferentes criterios a aplicar en función de la operación de venta, intercambio, arbitraje o resolución judicial sobre las rentas derivadas de las participaciones preferentes y las obligaciones subordinadas
 - 4.3. Una solución tardía establecida por medio del Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia
5. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años se ha producido una convulsa reordenación de nuestro sistema financiero que ha ido acompañada de la reorganización de muchas entidades bancarias que han sido absorbidas, liquidadas, reflatadas, etc., siendo estimadas las necesidades de capital que ha sido aportado por el gobierno para su rescate, en los últimos años, por un valor en torno a los 60.000 millones de euros. Muchas de estas entidades, como consecuencia de esta reordenación de los mercados, han tenido que proceder a enajenar un importante volumen de activos, transmitir otros a sociedades gestoras de activos, captar capital de manera privada en los mercados, así como asumir las pérdidas, ya sea de manera voluntaria o impuesta por las autoridades, de los tenedores de instrumentos híbridos.

Mediante el cumplimiento de las medidas de reestructuración y recapitalización de entidades del sistema bancario español propuestas por las autoridades bancarias para resolver la situación durante el periodo 2012/2014 se podría conseguir una mayor capitalización de las mismas, mediante la actualización de sus provisiones contables que generarían un fortalecimiento del sector, con lo que este pudiera asegurar en un futuro inmediato una mayor eficiencia y consolidación del mismo, asegurando la solidez y rentabilidad del sector bancario español, y por ende influir en una supuesta recuperación de la economía española.

Dentro de este ámbito financiero se ha producido, sobre todo a consecuencia de la suscripción de productos híbridos emitidos por las entidades financieras, la pérdida de valor de inversiones que en muchos casos se consideraban por sus suscriptores minoristas inversiones de carácter seguro y con un interés fijo. Los productos híbridos comercializados como inversiones generalizadas y de suscripción masiva fueron una práctica generalizada que posteriormente ha llevado a una asunción importante de pérdidas por parte de sus titulares. Esta situación ha generado de manera indirecta una trascendencia fiscal directa sobre los suscriptores de dichos productos, los cuales han recibido diversas soluciones de conversión, tales como pago en acciones de las nuevas entidades financieras reconvertidas en muchos de los supuestos de cajas de ahorros a entidades bancarias, con aplicación de una quita sobre la suscripción original, devolución del importe total de inversiones mediante la creación de un nuevo depósito bancario con obligación de una determinada permanencia temporal, laudos arbitrales, sentencias judiciales en las que se establece la nulidad de contratos y la devolución del principal de las inversiones, etc. Múltiples formas de dar solución a los inversores que tienen unas características fiscales muy distintas y que en este trabajo pretendemos revisar y entender con mayor precisión la figura de los productos híbridos de inversión y su trascendencia fiscal en nuestro ordenamiento tributario.

2. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO EN EL IRPF

2.1. CONCEPTO DE RENDIMIENTO DE CAPITAL MOBILIARIO

La tributación del ahorro se caracteriza en nuestro ordenamiento jurídico por no delimitar el concepto de rendimiento de capital mobiliario, ya que ni la propia ley del impuesto ni su reglamento de desarrollo abordan la cuestión de su definición, únicamente se produce una identificación positiva por medio de la descripción enumerada de las diferentes categorías posibles de lo que puede ser entendido como rendimientos de capital mobiliario objeto de sujeción al IRPF. En este sentido, podemos igualmente encontrar una falta de identificación del concepto de valor, o valor negociable, como establece el propio preámbulo de la Ley del Mercado de Valores (LMV), al indicar esta que la nota elemental que los configuran son su negociabilidad y su agrupación en emisiones; dos características que incluso la propia norma del mercado de valores no quiere precisar, pues se trata de cuestiones de imposible concreción sin entrar en un gran casuismo, por lo que es difícil pretender enmarcar una figura jurídica que es utilizada a través de múltiples modalidades en el mercado financiero¹.

Por el contrario, la norma fiscal sí establece una delimitación de lo que son los rendimientos de capital mobiliario, aunque de una manera negativa, ya que excluye aquellas figuras que no serán entendidas como rendimientos de capital mobiliario como es el caso de las contraprestaciones obtenidas por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual, o en el supuesto de las transmisiones lucrativas, por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos (art. 25, apartados 5 y 6 de la LIRPF).

¹ Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Apartado 2. Preámbulo. «La Ley reposa sobre el concepto de "valores" o, para mayor precisión, de "valores negociables", concepto difícil de definir de forma escueta en el articulado de un texto legal, pero no por ello carente de realidad (...). La disociación del concepto de valores negociables de una determinada fórmula de instrumentación jurídica es patente también en la inclusión, en determinados casos, de instrumentos tales como las letras de cambio, los pagarés o cualquier otro que reúna las restantes características contempladas en la Ley. Las notas adicionales que definen los "valores" a los que se refiere la Ley, a los efectos de su aplicación, son su negociabilidad y su agrupación en emisiones, dos características que la Ley no ha intentado precisar, pues se trata de temas de imposible concreción sin un casuismo que resultaría impropio de una disposición de rango legal. En cuanto a la negociabilidad, baste señalar que con tal expresión se ha querido hacer referencia a algo más amplio que la mera transmisibilidad, propia de prácticamente todos los derechos, y que deberá definirse en términos de un mercado que, aunque sea de proporciones reducidas, se caracterice por el predominio de los términos económicos en que se produzca la transmisión sobre las características personales de los contratantes. En cuanto a la agrupación en emisiones, se ha abandonado el concepto de valores emitidos "en serie", tanto por la difícil concreción legal del mismo, como por el hecho de que no hay razón para no considerar agrupados en una "emisión", de conformidad con las prácticas actuales de numerosos mercados financieros, instrumentos que puedan ser bastante heterogéneos en algunas de sus características económicas (v. gr. plazo o tipo de interés) y que en ausencia de este planteamiento podrían escapar totalmente a las previsiones de la presente Ley».

La consideración fiscal de rendimientos del capital mobiliario es no conceptual, sino descriptiva, genérica y podemos decir que incluso indeterminada, al hablarse del concepto de rendimiento de capital mobiliario como todas las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, del capital mobiliario y, en general, de bienes o derechos no clasificados como inmobiliarios, de los que sea titular el contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo (art. 21 de la LIRPF).

Podemos entender, por tanto, que un rendimiento de capital mobiliario se produce cuando se obtenga como consecuencia de la cesión a terceros de capitales propios las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, configurándose expresamente como rendimientos de capital mobiliario, además de los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por la cesión de capitales, las cuentas en instituciones financieras basadas en operaciones sobre activos financieros, las operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra y las rentas satisfechas por una entidad financiera como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquella².

Las características básicas a las que tendríamos que hacer referencia si quisiéramos establecer una definición genérica de rendimientos de capital mobiliario serían, en primer lugar, las de que se tratan de contraprestaciones independientemente de cuál sea su denominación o naturaleza. En segundo lugar, que su naturaleza puede ser tanto monetaria como en especie. En tercer lugar, que tienen su origen en elementos patrimoniales cuya titularidad es del sujeto pasivo contribuyente, y finalmente, en cuarto lugar, los elementos patrimoniales no se pueden encontrar afectos a una actividad económica³.

2.2. CLASIFICACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO

En la relación detallada que realiza la norma fiscal sobre los rendimientos de capital mobiliario se distinguen cuatro grandes grupos en los que incluir aquellos que generan las diferentes modalidades de activos financieros objeto de tributación:

- a) *Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad entre los que deberemos reseñar:* i) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad. ii) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones total o parcialmente liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o

² «Fiscalidad de cuentas, depósitos y activos financieros: algunas cuestiones problemáticas», ESTEBAN PAÚL, A.: *Carta Tributaria, Monografías*, n.º 16, Quincena del 16 al 30, editorial CISS, septiembre 2004.

³ *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuatrecasas, Thomson-Aranzadi, 2003.

conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal. iii) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad. iv) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe. v) La distribución de la prima de emisión y la reducción de capital con devolución de aportaciones. En ambos casos, los importes obtenidos minorarán, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y los excesos que pudieran resultar tributarán como rendimientos del capital mobiliario no sujetos a retención o a ingreso a cuenta. No obstante, cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, la totalidad de lo percibido por este concepto tributará como dividendo. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

- b) *Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.* Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, tanto si son dinerarias como en especie, obtenidas como retribución por la cesión a terceros de capitales propios, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. Los intereses de cuentas en toda clase de instituciones financieras, intereses, cupones y otros rendimientos periódicos derivados de valores de renta fija, intereses de activos financieros. Los intereses derivados de préstamos concedidos a terceros. Rentas derivadas de las operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra. Rentas satisfechas por una entidad financiera. Valores de la Deuda Pública, como las Letras del Tesoro, Obligaciones y Bonos del Estado. Letras financieras. Pagarés financieros o de empresa emitidos al descuento. Obligaciones o bonos con devengo periódico de cupones o con primas de emisión, amortización o reembolso. En general, cualquier activo emitido al descuento.
- c) *Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez,* excepto cuando deban tributar como rendimientos del trabajo, y de rentas derivadas de la imposición de capitales.
- d) *Rentas diferidas, vitalicias o temporales, no adquirida por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.*

2.3. DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO DE CAPITAL MOBILIARIO

Para la determinación del rendimiento neto de las rentas derivadas del capital mobiliario, se establece que los intereses y otras retribuciones pactadas o estimadas por la cesión a terceros de

capitales propios se imputarán mediante la integración en la base imponible de estos rendimientos de tal manera que se efectuará por el importe íntegro percibido, sin descontar la retención practicada sobre dicho rendimiento.

Podrán deducirse exclusivamente en este tipo de rendimientos los gastos de administración y depósito de las acciones o participaciones que representen la participación en fondos propios de entidades, sin que resulte admisible la deducción de ningún otro concepto de gasto. No serán objeto de deducción, por otro lado, aquellas cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por estos⁴.

Los rendimientos irregulares de capital mobiliario obtenidos por el sujeto pasivo, aquellos rendimientos generados en un periodo superior a dos años o que reglamentariamente hayan sido configurados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, pueden ser objeto de integración con una reducción de 40 %, sin que puedan ya deducirse sobre dichas cantidades ningún gasto⁵.

Sobre determinados rendimientos de capital mobiliario se establece en algunos supuestos de obtención de dividendos y participaciones en beneficios, y con independencia de que la entidad que los distribuya resida o no en territorio español, la posibilidad de aplicar una exención limitada por importe de 1.500 euros anuales, que opera sobre su cuantía íntegra. No obstante, la exención de 1.500 euros anuales no se aplicará para aquellos supuestos en los que los dividendos y beneficios sean distribuidos por instituciones de inversión colectiva. Igualmente no se aplicará dicha deducción cuando los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquellos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos, al igual que sucede en los casos de suscripción de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, el plazo será de un año.

⁴ En este sentido la jurisprudencia ha indicado claramente que se podrán incluir los gastos financieros, pero no los de gestión discrecional, aunque estos sean necesarios e ineludibles [STSJ de Cataluña de fecha 29 de junio de 2007 (NFJ054918)], lo cual no significará en ningún caso contrario al ordenamiento tributario, como en la STC 214/1994, de 14 de julio de 1994 (NFJ003410).

⁵ Artículo 21 del Reglamento del IRPF. Rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada. «2. Cuando los rendimientos del capital mobiliario con un periodo de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, solo será aplicable la reducción del 40 % prevista en el artículo 26.2 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al periodo de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos».

En las operaciones sobre activos financieros, la integración en la base imponible de los rendimientos derivados de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos financieros se efectuará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) El cómputo de cada rendimiento debe efectuarse, individualmente, por cada título o activo, por diferencia entre los valores de enajenación, amortización o reembolso y de adquisición o suscripción.
- b) Los gastos accesorios de adquisición y enajenación, siempre que sean satisfechos por el adquirente (valor de adquisición) o transmitente (valor de enajenación o reembolso) y se justifiquen adecuadamente, deberán computarse para la cuantificación del rendimiento obtenido.
- c) Los rendimientos negativos se integrarán con los rendimientos positivos, salvo en el supuesto de que el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, en cuyo caso dichos rendimientos negativos se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente [art. 25.2 b) de la LIRPF].

3. CONCEPTO Y PRINCIPIOS REGULADORES DE LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES Y LAS OBLIGACIONES SUBORDINADAS

3.1. PARTICIPACIONES PREFERENTES

Sobre el concepto de participaciones preferentes se ha escrito en los últimos años con especial intensidad. Únicamente vamos a dejar constancia del concepto en la medida que nos permita identificar dentro del ámbito fiscal qué tipo de producto financiero se trata y qué característica tiene desde un punto de vista de los riesgos que puede haber asumido un inversor con la finalidad de aclarar posteriormente la tributación de dichas figuras.

En un principio, y de manera genérica, podemos decir que las participaciones preferentes son valores emitidos por una sociedad mercantil, a través de los cuales no se confiere participación precisa en el capital a su titular, ni tampoco derecho de voto. Tiene un carácter perpetuo, no estando su rentabilidad garantizada, pues depende su rendimiento para el suscriptor de que la entidad emisora obtenga beneficios, siendo valores que no cotizan en la bolsa, pues no son acciones, el mercado de adquisición es un mercado organizado, secundario, donde no se garantiza la liquidez y disponibilidad de la titularidad inmediata. Estos son los elementos esenciales de dichos valores negociables⁶.

⁶ Las principales normas que regulan la figura de las participaciones preferentes se podría establecer a través de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, sobre coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los

Normativamente en nuestro país la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, precepto redactado por la Ley 19/2003, de 4 de julio, y modificado por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, que a su vez ha sido modificado recientemente con fecha de 27 de junio de 2014 por medio de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito⁷, regula un régimen fiscal especial para las participaciones preferentes, así como para determinados instrumentos de deuda, que cumplan los requisitos financieros entre los que se encuentran los siguientes:

- a) Ser emitidas por una entidad de crédito española o por una sociedad anónima residente en España o en un territorio de la Unión Europea, que no tenga la condición de paraíso fiscal, cuyos derechos de voto correspondan en su totalidad directa o

intermediarios financieros. Ley 24/1988, de 28 de julio, sobre Mercado de Valores. Ley 19/2003, 4 de julio, sobre movimientos de capitales. La Directiva Europea 2009/111/CE, de 16 de septiembre de 2009, que incluye dentro de los fondos y recursos propios de las entidades bancarias las participaciones preferentes. El Real Decreto Legislativo 24/2012, de 31 de agosto, de reestructuración y recuperación de las entidades de crédito que establece medidas protectoras de inversores, caso de reestructuración de la entidad financiera emisora de las mismas. Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

⁷ En este sentido, debemos indicar que la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, establece los requisitos de computabilidad de las participaciones preferentes a efectos de la normativa de solvencia y régimen fiscal aplicable a las mismas las cuales han modificado los anteriores criterios muy similares a los anteriores pero con decisivas modificaciones y variantes: a) Ser emitidas por una entidad de crédito o por una entidad residente en España o en un territorio de la Unión Europea, que no tenga la consideración de paraíso fiscal, y cuyos derechos de voto correspondan en su totalidad directa o indirectamente a una entidad de crédito dominante de un grupo o grupo consolidable de entidades de crédito y cuya actividad u objeto exclusivo sea la emisión de participaciones preferentes. b) En los supuestos de emisiones realizadas por una entidad filial, los recursos obtenidos deberán estar depositados en su totalidad, descontados los gastos de emisión y gestión, y de forma permanente en la entidad de crédito dominante o en otra entidad del grupo o subgrupo consolidable. El depósito así constituido deberá ser aplicado por la entidad depositaria a la compensación de pérdidas, tanto en su liquidación como en el saneamiento general de aquella o de su grupo o subgrupo consolidable, una vez agotadas las reservas y reducido a cero el capital ordinario. En estos supuestos las participaciones deberán contar con la garantía solidaria e irrevocable de la entidad de crédito dominante o de la entidad depositaria. c) Tener derecho a percibir una remuneración predeterminada de carácter no acumulativo. El devengo de esta remuneración estará condicionado a la existencia de beneficios distribuibles en la entidad de crédito dominante o en el grupo o subgrupo consolidable. d) No otorgar a sus titulares derechos políticos, salvo en los supuestos excepcionales que se establezcan en las respectivas condiciones de emisión. e) No otorgar derechos de suscripción preferente respecto de futuras emisiones. f) Tener carácter perpetuo, aunque se pueda acordar la amortización anticipada a partir del quinto año desde su fecha de desembolso, previa autorización del Banco de España. g) Cotizar en mercados secundarios organizados. h) En los supuestos de liquidación o disolución, u otros que den lugar a la aplicación de las prioridades contempladas en el Código de Comercio, de la entidad de crédito emisora o de la dominante del grupo o subgrupo consolidable de las entidades de crédito, las participaciones preferentes darán derecho a obtener exclusivamente el reembolso de su valor nominal junto con la remuneración devengada y no satisfecha y se situarán, a efectos del orden de prelación de créditos, inmediatamente detrás de todos los acreedores, subordinados o no, de la entidad de crédito emisora o de la dominante del grupo o subgrupo consolidable de entidades de crédito y delante de los accionistas ordinarios y, en su caso, de los cotaparticipes.

indirectamente a una entidad de crédito española y cuya actividad u objeto exclusivos sea la emisión de participaciones preferentes.

- b) En los supuestos de emisiones realizadas por una sociedad filial de las previstas en la letra a), los recursos obtenidos deberán estar invertidos en su totalidad, descontando gastos de emisión y gestión, y de forma permanente, en la entidad de crédito dominante de la filial emisora, de manera que queden directamente afectos a los riesgos y situación financiera de dicha entidad de crédito dominante y de la de su grupo o subgrupo consolidable al que pertenece.
- c) No otorgar a sus titulares derechos políticos, salvo en los supuestos excepcionales que se establezcan en las respectivas condiciones de emisión.
- d) No otorgar derechos de suscripción preferente respecto de futuras nuevas emisiones.
- e) Cotizar en mercados regulados, sistemas multilaterales de negociación u otros mercados organizados.
- f) La oferta pública de venta ha de contar con un tramo dirigido exclusivamente a clientes profesionales de al menos el 50 % del total de la emisión, sin que el número total de tales inversores pueda ser inferior a 50, y sin que sea de aplicación a este supuesto lo previsto en el artículo 78 bis.3 e) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- g) En el caso de emisiones de entidades que no sean sociedades cotizadas, en los términos del artículo 495 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, el valor nominal unitario mínimo de las participaciones preferentes será de 100.000 euros, y en el caso de las restantes emisiones, el valor nominal unitario mínimo de las participaciones preferentes será de 25.000 euros.

Por otro lado, debemos hacer referencia, para una mayor claridad del producto financiero objeto del estudio, a la definición de participaciones preferentes realizada por parte de la Comisión Nacional de Mercado de Valores (CNMV), la cual la identifica como de un producto complejo para el inversor minorista y definida en los siguientes términos⁸:

«Son valores emitidos por una sociedad que no confieren participación en su capital ni derecho de voto. Tienen carácter perpetuo y su rentabilidad, generalmente de carácter variable, no está garantizada.

⁸ Asimismo la *Guía sobre catalogación de los Instrumentos Financieros*, elaborada por la CNMV, de fecha 14 de octubre de 2010, define las participaciones preferentes de la siguiente manera: «Las participaciones preferentes, en la medida que incorporan un derivado implícito, deberán considerarse instrumentos complejos».

Su remuneración el primer año suele ser fija. A partir del segundo normalmente está referenciada al Euribor (o a algún otro tipo de referencia) más un determinado diferencial. Esta remuneración está condicionada a que la entidad emisora de las participaciones obtenga beneficios suficientes.

Se trata de un instrumento complejo y de riesgo elevado que puede generar rentabilidad, pero también pérdidas en el capital invertido.

Las participaciones preferentes presentan similitudes y diferencias tanto con la renta fija como con la renta variable. Por su estructura son similares a la deuda subordinada, pero a efectos contables se consideran valores representativos del capital social del emisor, que otorgan a sus titulares unos derechos diferentes de los de las acciones ordinarias (ya que carecen de derechos políticos, salvo supuestos excepcionales, y del derecho de suscripción preferente).»

Dicho lo anterior, de la definición de la CNMV podemos extraer que las participaciones preferentes son productos catalogados como complejos, perpetuos, de riesgo elevado y restringida liquidez.

Podríamos establecer como notas esenciales de dichos productos financieros los siguientes caracteres:

1. Los títulos carecen de derechos políticos sobre la entidad emisora, por lo que no disponen entre otros de derechos de voto.
2. El pago de intereses estará vinculado con obtención de beneficios por parte de la entidad emisora.
3. Son valores que carecen de vencimiento específico, siendo en muchos supuestos establecidos con carácter perpetuo.
4. El titular de las participaciones preferentes en el orden de prioridad de cobro va únicamente por delante de los accionistas de la entidad emisora.
5. La transmisión de las participaciones no es libre, está vinculada a un mercado secundario.

La calificación del producto es de un instrumento híbrido de capital caracterizado entre la renta fija y la renta variable⁹.

⁹ ALONSO ESPINOSA ha puesto de manifiesto que las participaciones preferentes tienen jurídica y contablemente en los balances de la entidad que las emite una función eminentemente financiera por disposición legal, equiparable a la función del capital social de la entidad y demás elementos componentes del patrimonio neto, es decir, computa como recursos propios de la entidad de crédito emisora, muy distinto y distante al concepto de depósito a plazo o vista (pasivo de la

3.2. OBLIGACIONES SUBORDINADAS

Las obligaciones subordinadas, reguladas igualmente dentro del entorno de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, sobre coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, en la redacción dada a la misma por la Ley 13/1992, de 1 de junio, de recursos propios y supervisión en bases consolidadas de las entidades financieras, contempla en su artículo 7 que:

«los recursos propios de las entidades de crédito y de los grupos consolidables de entidades de crédito comprenden (...) las financiaciones subordinadas.»

Las obligaciones subordinadas son, por tanto, títulos de renta fija, representativos de deuda de la entidad emisora, que conllevan una alta rentabilidad pero también un riesgo mayor que otras inversiones de renta fija, pues la garantía de su devolución es la que nos ofrezca la sociedad emisora y, además, las obligaciones subordinadas se sitúan a efectos de prelación de créditos después de los acreedores comunes.

Las obligaciones subordinadas son productos de renta fija a largo plazo generalmente establecidas a plazos de vencimiento entre 10 y 15 años. Son consideradas como un producto híbrido entre la deuda y las acciones. La deuda subordinada es pasivo para el banco y su denominación apela a su carácter subordinado en el orden de cobro en caso de una hipotética quiebra y, aunque tiene un vencimiento determinado, esto es, posee una fecha de emisión y de cierre determinada, frente al supuesto de las participaciones preferentes que normalmente fueron emitidas en nuestro territorio con carácter de perpetuas, si se quiere amortizarlas antes de vencimiento habrá que ponerlas a la venta como si de una acción se tratara, en este caso en un mercado secundario, por lo que existe la posibilidad de perder parte o la totalidad del capital. El principal problema de estos productos híbridos¹⁰ radica en que, a diferencia de otros productos bancarios, existe un riesgo

entidad) del que proceden los fondos y que determina que el dinero invertido en las mismas esté sujeto por disposición legal y de forma permanente a la cobertura de las pérdidas del emisor, lo que acarrea el riesgo de la pérdida total de la inversión. Por ello, la función financiera legal de la participación preferente es incompatible con la propia de las obligaciones y demás valores de deuda (depósitos de los ahorradores en las entidades de crédito) porque estos incorporan una deuda jurídicamente real del emisor y tienen el tratamiento contable de recursos ajenos sujetos a restitución o pasivo. El nominal de la participación preferente no es una deuda del emisor y por ende no atribuye a su titular derecho de crédito alguno que le faculte para exigir su pago a la entidad emisora tal y como dispone la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985 que obliga a que el dinero captado mediante participaciones preferentes «ha de estar invertido en su totalidad (...) y de forma permanente, en la entidad de crédito dominante de la filial emisora, de manera que queden directamente afectos a los riesgos y situación financiera de dicha entidad de crédito dominante y de la de su grupo o subgrupo consolidable.»

¹⁰ Se consideran instrumentos financieros híbridos aquellos que combinan las características típicas de la renta fija, como las obligaciones; y las de la renta variable, como las acciones; bien sea de manera permanente, como el caso de las participaciones preferentes o bien sea de manera temporal, como las obligaciones convertibles o canjeables en acciones que, en un determinado momento, mutan de la categoría de la renta fija a la de la renta variable.

vinculado directamente a la solvencia de la entidad emisora, pudiendo perder no solo los intereses pactados sino también el capital invertido^{11, 12}.

Como hemos indicado, el valor como tal carece de privilegio alguno ante una posible situación comprometida por la entidad financiera que las emita, y ni siquiera alcanza el estatus de crédito ordinario, se produce un desplazamiento del crédito, de forma que el principio de *par conditio creditorum* sufre en este caso una excepción contraria a la de los acreedores privilegiados. Estamos ante una excepción «en menos» inversa a la de los privilegios, que altera el régimen común de prelación y que sitúa a las obligaciones subordinadas tras los acreedores comunes del derecho civil citados en el sexto lugar del orden establecido en el artículo 913 del Código de Comercio. El precio de la postergación lo constituye el devengo de los intereses más altos que la media del mercado de renta fija privada, de modo que a menor seguridad de tales obligaciones debido a su carácter subordinado, debe incrementarse la rentabilidad de las mismas.

Podemos decir que ambos productos financieros, participaciones preferentes y obligaciones subordinadas, son productos de alta rentabilidad, complejos y de riesgo vinculados a la solvencia de la entidad emisora que son creadas con una finalidad de colocación en inversores minoristas con un limitado y bajo conocimiento financiero de los mercados de inversión.

Podemos incluir los instrumentos híbridos dentro del elenco de valores negociables tipificados en el apartado 1 del artículo 2 de nuestra LMV en varias categorías: dentro de los valores negociables que den derecho a adquirir acciones o valores equivalentes a las acciones, por su conversión o por el ejercicio de los derechos que confieran (apartado a), de los bonos, obligaciones u otros valores análogos, representativos de la parte de un empréstito, incluidos los convertibles o canjeables (apartado c) y de las participaciones preferentes (apartado h). Mientras mantienen esa doble naturaleza –permanente o potencial– su valoración, su calificación crediticia y su régimen jurídico reflejan su naturaleza híbrida como lo prueba, por ejemplo, el reconocimiento del derecho de suscripción preferente a los accionistas de una sociedad anónima con ocasión de la emisión de obligaciones convertibles (arts. 416 y 417 de la LSC), cosa que no sucede en el caso de emisión de obligaciones simples. «Las acciones de gestión de instrumentos híbridos de capital y deuda subordinada», *Documentos de Trabajo del Departamento de Derecho Mercantil 2014/85*, TAPIA HERMIDA, A., febrero 2014.

¹¹ Las obligaciones subordinadas, como pone de relieve el profesor TAPIA HERMIDA, constituyen una mutación o alteración del régimen de prelación común a las obligaciones, que obedece al exclusivo propósito de fortalecer los recursos propios de las entidades de crédito y muy especialmente de las cajas de ahorros, caracterizándose porque en caso de quiebra o liquidación de la entidad de crédito tales obligaciones-préstamos ocupan un rango inferior a los créditos de todos los demás acreedores y no se reembolsarán hasta que se hayan pagado todas las demás deudas vigentes en ese momento, constituyendo uno de sus requisitos el que dichos fondos deben tener un vencimiento inicial de al menos cinco años. Tras dicho periodo podrán ser objeto de reembolso, así como las autoridades competentes podrán autorizar el reembolso anticipado de tales fondos siempre que la solicitud proceda del emisor y la solvencia de la entidad de crédito no se vea afectada por ello.

¹² El profesor SÁNCHEZ CALERO sobre las obligaciones subordinadas indica que: «la entidad de crédito prestataria y el adquirente inversor prestamista pactan, entre otras condiciones, que tales préstamos ocupen un rango inferior a los créditos de todos los demás acreedores y no se reembolsen hasta que se hayan pagado todas las demás deudas vigentes en ese momento».

4. TRIBUTACIÓN DE LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES Y LAS OBLIGACIONES SUBORDINADAS

4.1. CALIFICACIÓN TRIBUTARIA DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES Y DE LAS OBLIGACIONES SUBORDINADAS

La calificación fiscal de la tributación de los rendimientos de las participaciones preferentes y de las participaciones subordinadas, consideradas como instrumentos híbridos según hemos definido con anterioridad, ha generado cierta confusión hasta que se procedió a una delimitación legal del tipo de producto que se debía entender desde el punto de vista tributario. Dicha aclaración se estableció por medio de la disposición adicional tercera de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre el régimen jurídico de los movimientos de capitales y de transacciones en el exterior por medio de la cual se estableció una calificación jurídico-fiscal de dichos productos y aclaró el escenario de su tributación en nuestro ordenamiento jurídico, sobre todo porque hasta el momento las participaciones preferentes se habían caracterizado por ser productos financieros que se emitían fuera de nuestras fronteras, en países extranjeros normalmente entre los denominados como de nula tributación y conocidos generalmente como paraísos fiscales.

Ante la falta de un ámbito normativo favorable a través del cual se pudieran emitir participaciones preferentes por las entidades bancarias y cajas de ahorros españolas, todo ello con la finalidad principal de obtener recursos propios, se radicaban en terceros países con la finalidad de constituir sociedades filiales por medio de las cuales como entidades intermedias emitían y creaban este tipo de producto híbrido.

La utilización de dichas entidades en el extranjero suscitaba una serie de cuestiones de índole operativa, por cuanto que exigían de las entidades financieras la necesidad de constituir y mantener sociedades en el extranjero, no solo con una trascendencia mercantil sino también fiscal, siendo la más importante de ellas el posible riesgo que podría aparecer como consecuencia de una eventual atracción de la residencia fiscal de dichas entidades filiales a España por parte de las autoridades fiscales, en la medida en que se pudiera considerar que estaban siendo dirigidas y gestionadas desde España.

La aprobación de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre el régimen jurídico de los movimientos de capitales y de transacciones en el exterior¹³ supuso una modificación de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros que permitió la posibilidad de emitir participaciones preferentes desde nuestro país, así como de establecer un régimen especial para dichos productos a favor de los inversores no residentes. De tal manera que las rentas obtenidas como consecuencia de la suscripción de dichas participaciones preferentes permitían a los no residentes apli-

¹³ Posteriormente modificada parcialmente por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad.

car la exención de tributación y la correspondiente retención en nuestro país para los sujetos pasivos que no fueran residentes en España y que tampoco fueron considerados residentes en un paraíso fiscal¹⁴

Sin duda siempre ha existido una manifiesta problemática en cuanto a determinar y calificar tributariamente las rentas de los productos híbridos, ya que no se establecía una nítida franja de diferenciación entre lo que son los recursos propios y recursos ajenos de una entidad como forma de financiación y de obtención de capital de terceros inversores por parte de las diferentes entidades mercantiles que concurren en el mercado financiero. En todo caso las participaciones preferentes, así como las obligaciones subordinadas, aun siendo recursos propios, no suponen en ningún caso, como ya hemos podido observar, productos asimilables a la de las acciones y participaciones sociales. En todo caso, la tributación de los contribuyentes personas físicas por el IRPF, tanto la remuneración que perciban los titulares de participaciones preferentes como cualquier otra renta derivada de las mismas, incluida la procedente de la transmisión o amortización de dichos valores, tendrá la consideración de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. Dichos rendimientos forman parte de la renta del ahorro y se integrarán en la base imponible del ahorro por el rendimiento neto resultante de deducir, en su caso, de los rendimientos íntegros los gastos de administración y depósito de valores negociables, teniendo en cuenta que en el caso de las rentas derivadas de la transmisión o amortización de las participaciones preferentes, el rendimiento íntegro habrá de computarse en la forma prevista en el transcrito artículo 25.2 b) de la Ley 35/2006.

Por otro lado, las rentas derivadas de las participaciones preferentes como rendimientos del capital mobiliario implica que estén sujetos a la obligación de practicar retención, en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondiente al perceptor, sobre la base de retención determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 93.1 del Reglamento del IRPF. Dicha retención minorará la cuota líquida total del impuesto para el cálculo de la cuota diferencial, como prevé el artículo 79 de la Ley 35/2006.

Ahora bien, debemos profundizar en la reciente emisión de participaciones preferentes y obligaciones subordinadas que ha supuesto la quiebra de muchas entidades emisoras de productos híbridos y los efectos fiscales que tienen los distintos acuerdos tomados con los suscriptores

¹⁴ Consulta de la DGT V1688/2006, de 28 de agosto de 2006 (NFC023423). «La disposición final segunda de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad (BOE de 19 de noviembre), ha dado nueva redacción a los apartados 5 y 6 de la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros (BOE de 28 de mayo), que fue añadida por la Ley 19/2003, de 4 de julio (BOE de 5 de julio), mediante la cual se regula el régimen financiero y fiscal de las participaciones preferentes. (...) (...) La aplicación de dicho régimen conlleva, entre otros efectos, que las rentas procedentes de los citados valores obtenidas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente estarán exentas de dicho Impuesto en los mismos términos establecidos para los rendimientos derivados de la deuda pública en el artículo 14 del vigente texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, conforme se deduce de lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 de la mencionada disposición adicional segunda».

titulares, ya sea a modo particular, o como consecuencia de los laudos arbitrales establecidos por las instituciones, o la de los derivados de las resoluciones de los tribunales de justicia. En todos estos supuestos se tendrá que tener en cuenta el importe efectivo de devolución de la suscripción, el plazo de obtención de los mismos, y si se pudiera dar o no la diferencia de tributación en función del momento de la obtención de la renta cronológicamente divida temporalmente en su percepción. Igualmente se deberán tener en cuenta, a efectos fiscales, aquellas valoraciones que se hubieran establecido por el FROB para las diferentes entidades intervenidas estatalmente emisoras de productos híbridos y el valor y el canje de sus valores negociados.

4.2. LOS DIFERENTES CRITERIOS A APLICAR EN FUNCIÓN DE LA OPERACIÓN DE VENTA, INTERCAMBIO, ARBITRAJE O RESOLUCIÓN JUDICIAL SOBRE LAS RENTAS DERIVADAS DE LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES Y LAS OBLIGACIONES SUBORDINADAS

La situación de las emisiones de participaciones preferentes y obligaciones subordinadas emitidas por determinadas cajas de ahorros, así como las entidades bancarias que han procedido a su emisión, han sido aclaradas por diversas consultas de la Dirección General de Tributos que a continuación sintetizamos en los siguientes apartados.

4.2.1. El primero de los supuestos que se ha dado con bastante frecuencia entre los suscriptores de preferentes es el que se deriva de la realización por parte de la entidad bancaria de un canje obligatorio de los valores por obligaciones necesariamente convertibles, por igual nominal, y, a su vez, de manera automática la conversión de estas obligaciones por acciones ordinarias del banco.

El número de acciones que recibe el suscriptor de las preferentes se le asigna un valor a fecha de la cotización de las obligaciones convertibles, produciéndose en este supuesto una mayor valoración de las acciones a la fecha de cotización bursátil con respecto a la fecha en la conversión por lo que el sujeto pasivo se encuentra con un rendimiento de capital mobiliario.

Conforme a lo previsto en el artículo 14.1 a) de la Ley 35/2006, el rendimiento del capital mobiliario obtenido se imputa al periodo impositivo en que sea exigible para el perceptor, exigibilidad que se produce en el momento de la conversión. De tal manera que en el momento de la conversión se produce un primer hecho imponible derivado de un rendimiento negativo de capital mobiliario negativo, el cual es independiente de la ganancia o pérdida patrimonial que posteriormente pudiera obtenerse por la transmisión de las acciones recibidas, las cuales se considerarán adquiridas al valor de cotización en el momento de la conversión.

Nos encontramos, por tanto, que el suscriptor en un primer lugar, con carácter general, obtiene un rendimiento negativo de capital mobiliario y a su vez puede obtener en el futuro, en el momento de la transmisión, una ganancia o pérdida patrimonial, lo cual supone claramente una situación de carga fiscal muy negativa de la operación de conversión de capital de las participa-

ciones preferentes, ya que el que realmente asume el ajuste de la pérdida del producto no es la entidad bancaria sino el suscriptor sujeto pasivo¹⁵.

4.2.2. El segundo de los acuerdos que se han generalizado entre las entidades financieras y los suscriptores de productos híbridos ha sido aquel en el que directamente la entidad financiera ha llegado a un acuerdo con el suscriptor de tal manera que la entidad bancaria transmite y vende los valores del suscriptor. Así, con el producto de la transmisión por parte de la entidad, le abona en cuenta el importe de la venta de los valores, por lo que dicho abono en cuenta y hasta la cantidad invertida es el valor de la transmisión en su totalidad, lo que supone un rendimiento de capital, siempre y cuando dichas operaciones se realicen en un mismo momento temporal.

En aquellos supuestos en el que el importe satisfecho por la entidad financiera no se produzca en el mismo momento temporal, sino que primero se efectuase la venta abonándose el importe de dicha venta y, posteriormente, a consecuencia de no haberse recuperado el importe total de la inversión, el suscriptor iniciase una reclamación sobre la diferencia no obtenida, atendándose por la entidad financiera dicha solicitud procediendo a abonar una cantidad adicional a la que deriva de la operación de venta, dicha cantidad no formaría parte del valor de transmisión por lo que se consideraría un rendimiento de capital mobiliario el cual se encontraría sometido a retención a cuenta¹⁶, todo ello conforme a lo previsto en el apartado 2 b) de la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985.

De nuevo en este supuesto se perjudica la solución de cobro otorgada por la entidad financiera sobre el suscriptor ya que al dividirse temporalmente la recuperación del principal invertido, así como la aplicación de una retención sobre las cantidades complementadas por la entidad sobre el principal suscrito detraen importes de la recuperación al sujeto pasivo.

4.2.3. El tercero de los supuestos es el que se refiere a la aceptación por parte de los suscriptores de un canje de los valores privado, en su gran mayoría en productos de participaciones preferentes, hasta cubrir el 70 % de la inversión inicialmente suscrita. De tal manera que el 30 % restante de la inversión sería abonada en efectivo, una vez transcurrido un periodo de tiempo de mantenimiento de las acciones por las cuales se habrían intercambiado las preferentes, de tal manera que la entidad entregaba acciones por nominal del valor de las preferentes obligando en todo caso a mantener dicha titularidad durante un periodo de al menos dos años, en el que se abonaría el 30 % restante.

La fiscalidad de dichos acuerdos viene determinada por el momento de la conversión de los valores en acciones, ya que el importe del rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado

¹⁵ Consultas de la DGT: V1051/2013, de 2 de abril (NFC047345), V0725/2014, de 17 de marzo (NFC050319), V3085/2013, de 17 de octubre (NFC048928), V0348/2014, de 11 de febrero (NFC050362), V0368/2014, de 13 de febrero (NFC050316), V0369/2014, de 13 de febrero (NFC050415) y V0370/2014, de 13 de febrero (NFC050364).

¹⁶ Consultas de la DGT: V2534/2012, de 26 de diciembre (NFC045800), V1593/2013, de 14 de mayo (NFC047864) y V3205/2013, de 29 de octubre (NFC049512).

por la diferencia entre el valor de conversión, esto es, el importe del 70 % de la inversión inicial recibido en acciones del banco más el 30 % de la inversión inicial en forma de derecho de crédito, y el valor de adquisición de los valores. Sin embargo, nos encontramos con que, de nuevo, el hecho temporal es un factor fundamental en la tributación de dichos acuerdos de reintegro del nominal inicialmente suscrito, ya que si se produjese un incumplimiento de la condición de permanencia de las acciones recibidas se perdería ese derecho de crédito, del 30 % de la inversión realizada, en el que sobre dicho importe se producirá un rendimiento del capital mobiliario negativo, el cual será imputable al periodo impositivo en el que se incumpla dicha condición de permanencia.

De acuerdo con lo anterior, se producirá una ganancia o pérdida patrimonial derivada de una transmisión onerosa, cuyo valor de adquisición vendrá determinado por el importe recibido en acciones del banco en el momento de la conversión y cuyo valor de transmisión será el importe real por el que dicha enajenación se efectúe.

Por otro lado, en aquellos casos en los que se aceptó por parte del suscriptor de preferentes el canje de valores por acciones de dicho banco, hasta el porcentaje del 70 % de la inversión inicial, y con un aplazamiento del pago del 30 % de la inversión original, pagadero en efectivo al cabo de los dos años de la realización del canje, y siempre que se mantuviera la permanencia de la inversión por el suscriptor, las consecuencias tributarias serían distintas si se cumple la citada permanencia de los dos años o no

En el supuesto de mantenimiento temporal de la inversión, se producirá una ganancia o pérdida patrimonial derivada de una transmisión onerosa, cuyo valor de adquisición vendrá determinado por el importe recibido en acciones del banco en el momento de la conversión y cuyo valor de transmisión será el importe real por el que dicha enajenación se efectúe¹⁷.

En este supuesto nos encontramos de nuevo con el elemento temporal como un elemento decisivo de la fiscalidad, ya que en principio la liquidación inmediata de los derechos concedidos en títulos valores supondrá una pérdida objetiva que no podrá ser recuperada por la posible deducción fiscal aplicada del rendimiento de capital negativo obtenido. En el caso del mantenimiento de la inversión, por el contrario, y a expensas de la revalorización de los mercados de la acción de la entidad, será fiscalmente objeto de una ganancia o pérdida patrimonial derivada de una transmisión onerosa.

4.2.4. Entre las muchas soluciones, realmente complejas, como la que vamos a tratar ahora y que han dado las entidades financieras para canjear con los suscriptores de las participaciones preferentes se encuentra aquella a través de la cual el suscriptor titular de preferentes canjea por obligaciones subordinadas el 70 % de la inversión y el restante 30 % del valor de las preferentes originalmente suscritas en participaciones preferentes en obligaciones convertibles. Paralelamente

¹⁷ Consultas de la DGT: V1631/2013, de 17 de mayo (NFC047914), V1765/2013, de 29 de mayo (NFC048046) y V1992/2013, de 13 de junio (NFC048280).

la entidad bancaria le ofrece un préstamo con garantía pignoratícia de los valores anteriores, de tal forma que los rendimientos que otorguen los valores que se pignoran en garantía del préstamo se destinan al pago de los intereses del préstamo.

La calificación jurídico-fiscal en el IRPF de dicha operación es la de ser rendimientos de capital mobiliario en la parte de aquellos intereses derivados de los valores que se pignoran, sin que pueda haber una minoración del importe de los intereses que se abonan con respecto a los intereses del préstamo al no ser gastos deducibles¹⁸.

Como podemos observar, de nuevo, y como en los casos anteriores, la recuperación de las cantidades invertidas por los suscriptores de preferentes suponen un empeoramiento de la fiscalidad de los productos inicialmente contratados, por lo que la fiscalidad se convierte en un perjuicio en la recuperación de las cantidades invertidas.

4.2.5. La resolución mediante arbitraje es otra de las soluciones que se están produciendo para resolver las quejas de los preferentistas. En este supuesto lo que se produce es un laudo arbitral que con carácter general reconoce la nulidad del consentimiento contractual y del negocio jurídico de suscripción de las preferentes. De tal manera que como consecuencias del laudo arbitral se realiza una liquidación complementaria a practicar por la entidad igual a la diferencia entre la cantidad máxima fijada en el laudo y el valor de cotización de las acciones de la entidad financiera correspondiente al día anterior a la firma del convenio arbitral o el importe de venta de las acciones, para aquellos supuestos en los que el titular de preferentes hubiera vendido antes de la firma del convenio).

La vía del arbitraje desde un punto de vista fiscal es la de que no tienen efectos tributarios la compra de valores y la suscripción simultánea de acciones, ni la venta de acciones realizada antes de la firma del convenio arbitral. Por lo que el titular de preferentes imputará un rendimiento del capital mobiliario obtenido de la diferencia entre la cantidad máxima a restituir fijada en el laudo y el valor de suscripción o adquisición de los títulos originarios, lo que conllevará la obtención de unos rendimientos de capital negativos. Temporalmente el rendimiento se devenga cuando la compensación sea exigible por el sujeto pasivo.

En el supuesto de que las acciones entregadas no se hubieran transmitido antes del convenio arbitral, se entienden adquiridas, a efectos de ulteriores transmisiones, en la fecha de la firma del convenio arbitral y su valor de adquisición será el fijado en el mismo.

4.2.6. Finalmente el último de los supuestos que vamos a contemplar es el que posiblemente se haya producido en un mayor número de ocasiones. El suscriptor titular de participaciones preferentes es obligado a admitir el canje de sus participaciones por acciones de las entidades

¹⁸ Consulta de la DGT V2960/2013, de 3 de octubre (NFC049249).

financieras por un importe inferior al nominal inicialmente suscritas, ya que las acciones recibidas, a efectos de futuras transmisiones se consideran adquiridas en la fecha de suscripción simultánea de las mismas y su valor de adquisición será el precio de suscripción fijado en la resolución del FROB.

Nos encontramos que como consecuencia del canje de los valores por acciones se integrarán unas pérdidas en la base imponible del ahorro como consecuencia del rendimiento del capital mobiliario, pudiendo el sujeto pasivo compensar su importe con los rendimientos del capital mobiliario positivos a integrar en la base imponible del ahorro generados en el mismo periodo impositivo. Y para el supuesto de que no hubiese obtenido rendimientos positivos en ese periodo impositivo o el saldo resultante de la compensación ser negativo, el importe pendiente de compensación solo se podrá compensar con el saldo positivo de los rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro que se ponga de manifiesto en los cuatro años siguientes.

En todo caso no será posible que los rendimientos del capital mobiliario negativos a integrar en la base imponible del ahorro se puedan compensar con ganancias patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro, ni con rentas a integrar en la base imponible general¹⁹.

Nos encontramos de nuevo con que la fiscalidad perjudica de manera evidente al titular original de preferentes que, aparte de encontrarse con una pérdida patrimonial derivada de una inversión, en principio asegurada, fiscalmente no podrá compensarla con otras ganancias, salvo las del ahorro, lo cual en una mayoría de los supuestos, de ahorradores estables y con pocos movimientos de operaciones financieras, supondrá una práctica pérdida de dichas pérdidas, ya que es difícil que puedan compensarse con rendimientos de capital mobiliario del ahorro.

4.3. UNA SOLUCIÓN TARDÍA ESTABLECIDA POR MEDIO DEL REAL DECRETO-LEY 8/2014, DE 4 DE JULIO, DE APROBACIÓN DE MEDIDAS URGENTES PARA EL CRECIMIENTO, LA COMPETITIVIDAD Y LA EFICIENCIA

En fechas recentísimas, concretamente el pasado mes de julio, se propuso y tramitó de manera urgente por el Consejo de Ministros la aprobación de ciertas medidas fiscales que se contenían en los anteproyectos de ley anunciados sobre la propuesta de reforma fiscal, y que se adelantaban a su aplicación, encontrándose entre las materias reformadas la compensación de las rentas negativas de la base del ahorro derivadas de deudas subordinadas y de participaciones preferentes, o de aquellos valores recibidos a cambio de estos instrumentos, generados con anterioridad a 1 de enero de 2015, con otras rentas positivas incluidas en la base del ahorro, o en la base general procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales.

¹⁹ Consulta de la DGT V3285/2013, de 6 de noviembre (NFC049597).

En definitiva, se ofrece una solución tardía a todas las cuestiones que hemos comentado en el presente trabajo.

Las soluciones propuestas son las que a continuación detallamos brevemente:

1. Para los titulares de preferentes o subordinadas que transmitieron los activos con anterioridad al canje obligatorio por acciones, y para el caso de que se hubiese generado un rendimiento de capital mobiliario negativo podrán compensar dicha pérdida tanto con rendimientos de capital mobiliario positivos como con ganancias patrimoniales generadas a partir del 1 de enero de 2014.
2. Para los titulares de preferentes o subordinadas que fueron obligados a realizar el canje por acciones de acuerdo con la resolución del FROB en mayo de 2013, la pérdida derivada entre la diferencia del capital invertido y el valor de recompra de las preferentes y subordinadas para su reinversión en acciones genera un rendimiento de capital mobiliario negativo que podrá compensarse a partir del 1 de enero de 2014 con rendimientos de capital mobiliario positivos y/o ganancias patrimoniales. Para lo cual podrá aplicar dicha compensación de minusvalías hasta el primero de enero de 2015.
3. Para los titulares de preferentes o subordinadas que después del canje obligatorio por acciones transmitan las acciones recibidas con posterioridad al año después del canje del FROB, incurriendo por tanto en una pérdida patrimonial, podrán compensárselo con cualquier rendimiento de capital mobiliario o ganancia patrimonial a partir del 1 de enero de 2014. Para el caso de que se produjese una ganancia patrimonial como consecuencia de la venta, esta podrá compensarse con los rendimientos de capital mobiliario negativos generados en el canje.
4. Finalmente, para los titulares de preferentes que tras el canje obligatorio por acciones hayan obtenido del proceso de arbitraje la recuperación de parte del capital invertido, pueden encontrarse dos circunstancias, la primera es que en el momento de la firma del convenio arbitral el titular de preferentes no hubiese vendido las acciones recibidas por el canje. La diferencia negativa entre la cantidad invertida y el resultado del arbitraje tributaría como rendimiento de capital mobiliario negativo y podrá compensarse con rendimientos de capital mobiliario positivos y/o ganancias patrimoniales de cualquier producto a partir del 1 de enero de 2014. Por otro lado, en el momento de la venta de las acciones derivadas del convenio arbitral podrá compensarse la pérdida o ganancia patrimonial generada por dicha venta con rendimientos de capital mobiliario, siempre que la transmisión respete un año de antigüedad.

En segundo lugar, si en el momento de la firma del convenio arbitral el titular hubiese vendido las acciones recibidas con motivo del canje, la diferencia entre la cantidad invertida y la cantidad recibida según el convenio arbitral podrá compensarse con rendimientos de capital mobiliario positivos y/o ganancias patrimoniales a partir del 1 de enero de 2014.

5. CONCLUSIONES

Las conclusiones a las que podemos llegar relativas a la fiscalidad de las participaciones preferentes y obligaciones subordinadas, como productos híbridos, debemos indicar que en casos normales de emisión, han sido productos de una tributación bien definida en los últimos años, sobre todo a raíz de la normativa sobre la materia regulada en la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre el régimen jurídico de los movimientos de capitales y de transacciones en el exterior, y en virtud de la Ley 35/2006. Fiscalmente dichos rendimientos forman parte de la renta del ahorro y se integrarán en la base imponible del ahorro por el rendimiento neto resultante de deducir, en su caso, de los rendimientos íntegros los gastos de administración y depósito de valores negociables, teniendo en cuenta que en el caso de las rentas derivadas de la transmisión o amortización de las participaciones preferentes, el rendimiento íntegro habrá de computarse en la forma prevista en el transcrito artículo 25.2 b) de la Ley del IRPF.

Sin embargo, la tributación, después de la intervención por el FROB de muchas de las entidades emisoras de preferentes, ha quedado relegada a un carácter secundario sobre la cuestión principal de recuperación de los importes de inversión, pero, sin embargo, está teniendo unos efectos muy contraproducentes en los suscriptores de dichos productos financieros a consecuencia de las diferentes soluciones que se han dado para reintegrar el principal de la inversión a los titulares de dichos productos híbridos. Podemos sintetizar en los siguientes puntos las consecuencias que han emergido como consecuencia de las soluciones que se han dado a los inversores:

Los mayores perjudicados desde un punto de vista tributario han sido los pequeños inversores los cuales en su mayoría disponen de rentas del trabajo como principal fuente de ingresos, y que al no disponer de otras rentas de carácter financiero no van a poder compensar las asunciones de pérdidas que se han producido en muchos casos por la suscripción de participaciones preferentes y obligaciones subordinadas. Las minusvalías derivadas de los canjes de los productos híbridos únicamente se podrán compensar con ganancias de capital mobiliario, aquellos que se derivan de los intereses obtenidos en cuentas, plazos fijos, cupones, rendimientos de Letras del Tesoro u otros activos de renta fija, dividendos de acciones, rentas procedentes de productos asegurados. Por el contrario, podrán incluir, y por tanto compensar, las ganancias derivadas de acciones como consecuencia de su transmisión, los fondos de inversión o la inversión en inmuebles.

La recompra de participaciones preferentes y suscripción simultánea de acciones genera un rendimiento del capital mobiliario determinado por la diferencia entre el precio de recompra fijado en la resolución del FROB y el valor de suscripción o adquisición de los valores que se recompran. Dichos acuerdos de recompra generarán con total seguridad futuras transmisiones, por lo que las acciones recibidas se considerarán adquiridas en la fecha de la suscripción simultánea de las mismas y su valor de adquisición será el precio de suscripción fijado en la resolución del FROB.

En los supuestos de que se inicie la vía del arbitraje y se obtenga un laudo arbitral favorable para los inversores de participaciones preferentes, la recompra de valores y suscripción simultánea de acciones, así como en aquellos supuestos de transmisión de las acciones antes de la firma

del convenio arbitral, no deben ser computadas por el contribuyente las citadas operaciones, por lo que únicamente deberá imputarse un rendimiento del capital mobiliario por la diferencia entre la cantidad máxima a restituir fijada en el laudo y el valor de suscripción o adquisición de los valores iniciales, que con toda seguridad serán negativos, ya que la cantidad máxima a restituir no puede superar el valor de suscripción o adquisición.

A efectos de futuras transmisiones, si las acciones recibidas no se vendieron antes de la firma del convenio se considerarán adquiridas en la fecha de firma del convenio arbitral y su valor de adquisición será el fijado en el convenio.

De manera bastante tardía se ha dado una solución fiscal establecida por medio del Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. Dicha normativa ha puesto un poco de orden en todo lo que suponía una clara desventaja para los ahorradores pequeños que hasta fechas recentísimas la tributación de dichos productos híbridos en la mayoría de los casos constituía una pérdida de poder adquisitivo por los suscriptores. Dichas circunstancias han puesto de manifiesto que la fiscalidad no conlleva en ningún caso una facilitación de la situación sino más bien observamos que nuestro sistema de gravamen del ahorro de las personas físicas ha adolecido de uniformidad y muestra una clara falta de equidad para los sujetos pasivos ahorradores minoristas.

UNA PERSPECTIVA SOBRE LA EJECUCIÓN Y RETROACCIÓN DE ACTUACIONES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Claudio García Díez

Abogado. Doctor en Derecho.

Profesor de la UDIMA

EXTRACTO

El presente trabajo ofrece una visión de las *funciones ejecutorias* que deben llevar a cabo las Administraciones tributarias a raíz de resoluciones (total o parcialmente) estimatorias que anulan los actos (liquidatorios y sancionadores) impugnados, a tenor del tipo de vicio (*de forma o de fondo*) del que adolecen. Se realiza un estudio del marco jurídico aplicable (fundamentalmente de los arts. 239 de la LGT y 66 del RD 520/2005, de 13 de mayo) y de los principales avatares que suscita la *aplicación* de resoluciones (determinación de los intereses de demora, planteamiento de incidente de ejecución, posibilidad de incoar un nuevo expediente sancionador, etc.). Para concluir con la necesidad de que el Legislador establezca un *procedimiento específico de ejecución* que despeje las incertidumbres del régimen actual.

Palabras claves: tribunales económico-administrativos, ejecución, retroacción, vicios de forma, vicios sustantivos, intereses de demora e incidente de ejecución.

Fecha de entrada: 03-03-2014 / Fecha de aceptación: 01-04-2014 / Fecha de revisión: 02-04-2014

A PERSPECTIVE ON ENFORCEMENT AND RETROACTIVITY OF PROCEEDINGS IN THE TAXATION FIELD

Claudio García Díez

ABSTRACT

This paper provides an overview of the *enforcement proceedings* that must be carried out by tax administrations following the resolutions (full or partial) positive that set aside the liquidation and sanctioning acts which were challenged, according to the kind of defect (*procedural or substantive*) they have. A study of the legal framework is made (primarily of Article 239 of LGT and 66 of RD 520/2005 of 13 May) and of the main consequences that arise from the *application* of resolutions (determination of default interest, filing incident in enforcement, possibility of commencing a new sanctioning proceedings, etc.). This paper concludes by making recommendations to legislators to establish a *specific enforcement procedure* to remove the uncertainties of the current system.

Keywords: economic-administrative courts, enforcement, retroactivity, procedural defects, substantive defects, default interest and incident in enforcement.

Sumario

Introducción

- I. Naturaleza de los Tribunales Económico-Administrativos
- II. Independencia funcional de los órganos revisores
- III. Extensión de la función revisora
- IV. La retroacción de actuaciones, ¿solo es posible cuando se aprecien vicios formales?
- V. La función revisora ante los vicios de forma no generadores de indefensión material: el deber de resolver sobre el fondo del asunto
- VI. Las resoluciones estimatorias por motivos sustantivos: ¿se debe incoar un nuevo procedimiento tributario?
- VII. Las actuaciones de mera ejecución: el artículo 66.2 del RGRVA
- VIII. Plazo para ejecutar una retroacción de actuaciones o el artículo 150.5 de la LGT
- IX. La incoación del incidente de ejecución: ¿cuándo procede su activación?
- X. El cálculo de los intereses de demora en actuaciones de ejecución
- XI. La doctrina del tiro único, ¿subsiste en la esfera sancionadora?

INTRODUCCIÓN

Cada vez es más frecuente en las resoluciones de los órganos de revisión administrativa que al resolver las reclamaciones acumuladas respecto a los acuerdos liquidatorio y sancionador, estiman parcialmente la reclamación correspondiente a la liquidación tributaria, declarando su anulación y ordenando en su parte dispositiva la retroacción de actuaciones; y, a su vez, como consecuencia de la anulación anterior, estiman plenamente la reclamación relativa a la sanción, declarando, sin más (esto es, sin ordenar retroacción alguna), su nulidad. En estos casos, las Administraciones tributarias, en funciones de ejecución, reactivan no solo la regularización inspectora sino que, además, vuelven a dictar un nuevo acuerdo sancionador, extendiendo de esta manera la retroacción de actuaciones al procedimiento sancionador tributario. Ahora bien, ¿se ajusta esta práctica administrativa a las exigencias del principio constitucional *ne bis in ídem* en su vertiente procedimental? Para analizar esta cuestión debemos referirnos previamente a determinadas cuestiones relativas a la ejecución y revisión administrativa tributaria. En particular, al concepto, tipos y consecuencias de las resoluciones estimatorias; y a la naturaleza y el papel que desarrolla la Administración tributaria en funciones de ejecución.

I. NATURALEZA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

1. Los Tribunales Económico-Administrativos (en adelante TEA), pese a la bizarra pugna doctrinal sobre su naturaleza jurídica, no son órganos judiciales, y, consecuentemente, sus resoluciones en modo alguno pueden ser consideradas como una manifestación de la potestad jurisdiccional (art. 117.3 CE), conforme viene refrendando el Tribunal Supremo, entre otras, en la Sentencia de 10 de junio de 2010, cuando afirma que «los Tribunales Económico-Administrativos, cualquiera que sea la Administración a la que pertenezcan, no pueden tener cabida, de ninguna manera, en el concepto de Tribunales de Justicia, dada su evidente naturaleza de órganos administrativos. En efecto, *los Tribunales Económico-Administrativos son tribunales de carácter netamente administrativo* tal como lo proclama la Ley General Tributaria en sus artículos 226 y siguientes, destacando lo preceptuado por el artículo 249 en que se establece que sus resoluciones ponen fin a la vía administrativa dando cauce a la jurisdicción ordinaria» [Fundamento Segundo (NFJ039567)].

En consecuencia, «ni desde el punto de vista orgánico, pues se trata de órganos encuadrados en la Administración –aunque mantengan una cierta independencia respecto de los órganos de gestión– ni desde el punto de vista funcional –ya que no ejercen la potestad jurisdiccional (...)– puede considerarse a los Tribunales Económico-Administrativos como órganos judiciales, y, por

tanto, no puede sostenerse la *aplicación directa* de normas orgánicas o procesales que regulan los requisitos subjetivos para la comparecencia en juicio, o, más concretamente, la representación y defensa del Estado y de los demás entes públicos en los procesos judiciales» [Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2002, Fundamento Segundo (RJ 2002/899)].

Ahora bien, que los órganos económico-administrativos de revisión no se encuentren incardinados en el poder judicial, no les exime del cumplimiento o verificación de determinados requisitos o condicionantes *comunes* a la actividad jurisdiccional; ya que como también tiene reconocido el Tribunal Supremo respecto de la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución:

«si bien corresponde otorgarla a los Tribunales integrados en el poder Judicial –Sentencias del Tribunal Constitucional, entre otras 197/88, de 24 de octubre y 175/87, de 4 de noviembre)– **no puede ser desconocida por los Tribunales Económico-Administrativos –cuya intervención en las materias de su competencia, constituye estadio intermedio entre los órganos de gestión y los Tribunales de Justicia y presupuesto procesal inexcusable para acceder a la vía judicial– pues el propio Tribunal Constitucional ha reconocido**, entre otras, en la primera de las sentencias citadas anteriormente, **que no cabe excluir la posibilidad de que órganos no judiciales puedan incidir en la lesión del derecho a la tutela judicial**» [Sentencia de 29 de junio de 2009, rec. de casación n.º 3724/2003, Fundamento Jurídico Primero, con referencia expresa a la Sentencia de 20 de diciembre de 2004 (NFJ035287)].

En consecuencia, «los Tribunales Económico-Administrativos no se articulan como órganos puramente administrativos de gestión dentro de la Administración activa, sino como órganos especializados que incluso pueden reputarse cuasi jurisdiccionales por la función que desempeñan» [Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1990, Fundamento Tercero (RJ 1990/5844)]¹. Por ello, podemos concluir que todas las cuestiones relativas a la tutela judicial efectiva y a la prohibición de indefensión (art. 24.1 CE) que cuenten con relevancia constitucional debería proyectarse mutatis mutandis sobre la función revisora de los órganos económico-administrativos y ya el Tribunal Constitucional, aunque de manera puntual, viene reconociendo este estatus:

«(...) Ciertamente hemos entendido que las exigencias de *la tutela judicial efectiva no son trasladables, en general, a la vía administrativa*, dado que este derecho fundamental, en cuanto poder jurídico que tienen los titulares de derechos e intereses legítimos de acudir a los órganos jurisdiccionales para reclamar la solución de un conflicto, tiene su lugar propio de satisfacción en un proceso judicial, de manera que "son

¹ En opinión de MARTÍNEZ GINER, los TEA son «órganos administrativos sui géneris, o especiales, en correlación con la singularidad de la actividad tributaria, con unas notas y características propias que motivan una cierta *jurisdiccionalización* del procedimiento económico-administrativo (Cfr., MARTÍNEZ GINER, L. A.: «La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140/2008).

los Jueces y Tribunales los que han de otorgar la tutela judicial efectiva y los únicos, en consecuencia, a los que cabe imputar su violación" (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3; y en el mismo sentido STC 26/1983, de 13 de abril, FJ 1; y AATC 263/1984, de 2 de mayo, FJ 1; 664/1984, de 7 de noviembre, FJ 1; y 104/1990, de 9 de marzo, FJ 2). *Sin embargo, hemos admitido que cabe la posibilidad de que el art. 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales "en aquellos casos que no se permite al interesado, o se le dificulte, el acceso a los Tribunales"* (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3), como ocurre, por ejemplo, cuando en virtud de una norma "quedara impedido u obstaculizado el derecho de acceso a los Tribunales de justicia" (SSTC 90/1985, de 22 de julio, FJ 4; y 123/1987, de 1 de julio, FJ 6). **La indefensión originada en vía administrativa tiene relevancia constitucional, entonces, cuando la causa que la provoque impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión**, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento (en sentido parecido, STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 4) (SSTC 111/2006 y 113/2006, de 5 de abril, Fundamentos Quinto y Sexto, respectivamente).

Los órganos de revisión administrativa deben ajustar su actuación a la propia de los órganos judiciales (en términos de exigencias de imparcialidad, de motivación de resoluciones...). Somos conscientes de que una *asimilación plena* no es constitucionalmente posible, aunque de la misma manera que se ha venido sosteniendo (por el propio Tribunal Constitucional) una aplicación *matizada* de los principios y derechos basilares del Derecho penal a la potestad sancionadora de la Administración, cabe sostener el mismo tipo de proyección sobre la potestad revisora respecto de la función jurisdiccional.

2. A partir de esta perspectiva cobra particular relevancia la posible vigencia, en el ámbito puramente revisor administrativo, del *derecho a la ejecución* como manifestación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE)². El Tribunal Supremo ha negado tal proyección con base en una interpretación *formalista* que lo circunscribe exclusivamente a resoluciones judiciales:

² La doctrina constitucional tiene reconocido que «"el derecho a la ejecución de Sentencias forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), ya que, en caso contrario, las decisiones judiciales y los derechos que en ellas se reconocen no serían más que meras declaraciones de intenciones y, por tanto, no estaría garantizada la efectividad de la tutela judicial. No obstante hemos advertido que el alcance de las posibilidades de control por parte de este Tribunal del cumplimiento de la potestad jurisdiccional de hacer ejecutar lo juzgado no es ilimitado, pues es también doctrina constitucional consolidada que la interpretación del sentido del fallo de las resoluciones judiciales es una función estrictamente jurisdiccional que, como tal, corresponde en exclusiva a los órganos judiciales. Por esta razón el control que este Tribunal puede ejercer sobre el modo en que los Jueces y Tribunales ejercen esta potestad se limita a comprobar si esas decisiones se adoptan de forma razonablemente coherente con el contenido de la resolución que se ejecuta. De ahí que solo en los casos en los que estas resoluciones sean incongruentes, arbitrarias, irrazonables o incurran en error patente podrán considerarse lesivas del derecho a la tutela judicial efectiva... En efecto, el derecho a la ejecución de las Sentencias en sus propios términos impide que en fase de ejecución los órga-

«(...) el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 de la Constitución *no puede ser inmediatamente relacionado con el incumplimiento de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativo*, ya que dicho derecho fundamental tiene su ámbito específico en lo concerniente a la actuación jurisdiccional de los Juzgados y Tribunales entre los que no puede encuadrarse a los Tribunales Económico-Administrativos, a pesar del modo cuasi-jurisdiccional que asumen en su actuación» [Sentencia de 27 de septiembre de 1990, Fundamento Segundo (RJ 1990/9227)].

Pese a ello, en nuestra opinión, no es descartable, con base en la doctrina del Tribunal Constitucional que tiene reconocido *«que cabe la posibilidad de que el art. 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales»*, la aplicación puntual y matizada del derecho a la ejecución como parte integrante del derecho a la tutela judicial efectiva, a resoluciones emitidas por TEA y así lo ha venido sosteniendo y ejemplificando algún autor³.

En esta línea creemos que hay que interpretar el artículo 66.1 del RGRVA al establecer como principio fundamental (en términos análogos al art. 103.2 LJCA) que *«los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos...»*. De tal manera que toda actuación de ejecución llevada a cabo por los órganos de aplicación de los tributos que no se corresponda *de forma razonablemente coherente con el contenido de la resolución que se ejecuta*, pueda dar lugar a una vulneración del artículo 24.1 de la CE; puesto que la expresión «en sus propios términos» –conforme ha sido interpretada por el mismo TEAC– *«prohíbe a la Oficina Gestora eludir el cumplimiento de las resoluciones recaídas mediante el empleo de una vía solapada que comprenda una interpretación desviada del contenido de aquellas*. La mención *en sus propios términos* ha de interpretarse como la plena aceptación del propio sentido del fallo y, aún más, de los razonamientos incluidos en la Resolución, en su caso, llevada a ejecución, de

nos judiciales lleven a cabo interpretaciones de los fallos que, por alterarlos o apartarse de ellos, incurran en arbitrariedad, incongruencia, irrazonabilidad o error. Y ello incluso aunque la variación o revisión de la resolución que debe ser ejecutada se produzca en supuestos en los que los órganos judiciales ejecutantes entendieren con posterioridad que la decisión adoptada no se ajusta a la legalidad, pues constituye una manifestación tanto del principio de seguridad jurídica como del derecho a la tutela judicial efectiva que *las resoluciones judiciales firmes no pueden ser modificadas al margen de los supuestos y cauces taxativamente establecidos en la Ley*. (SSTC 116/2003, de 16 de junio, FJ 3; 207/2003, de 1 de diciembre, FJ 2; 49/2004, de 30 de marzo, FJ 2; 190/2004, de 2 de noviembre, FJ 3; 223/2004, de 29 de noviembre, FJ 6)." (STC 115/2005, de 9 de mayo, y más recientemente, STC 11/2008, de 21 de enero, FJ 5, entre otras)» [STC 211/2013, de 16 de diciembre, Fundamento Tercero (NCJ058181)].

³ En este sentido, DE TORRES ROMO postula que habría vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en su variante de ejecución de resoluciones cuando *«una resolución administrativa que ponga fin a la vía administrativa con un pronunciamiento favorable a las tesis del contribuyente y por ello, no recurrida por este, adquiera firmeza y no fuera ejecutada por la Administración en sus propios términos*. La estimación en sede administrativa habría devenido inútil para el contribuyente, al tiempo que le habría privado de su derecho a obtener de los órganos jurisdiccionales (...) una resolución razonada y fundada en Derecho sobre el fondo de sus pretensiones» [Cfr., DE TORRES ROMO, F.: «Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales», en *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias* (dir. GARBERÍ LLOBREGAT, J.), vol. III, Bosc, Barcelona, 2006, pág. 2016].

manera que no se *subvierta en vía ejecutiva* y por medio de una *negligente interpretación* el parecer expresado por la instancia resolutoria correspondiente» [Resolución del TEAC de 24 de julio de 2007, Fundamento Tercero, R. G. 7444/2003 (NFJ029395)]. Y de ahí cabe deducir, en última instancia, la posición *vicaria* y de *dependencia* de la Administración tributaria al desempeñar labores de ejecución, que destacaremos en los epígrafes siguientes.

II. INDEPENDENCIA FUNCIONAL DE LOS ÓRGANOS REVISORES

El artículo 83.2 de la Ley General Tributaria (LGT), al igual que hiciera su precedente inmediato (art. 90 LGT/1963), establece la *independencia funcional* de los órganos de la Administración tributaria encargados de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas (Tribunales Económico-Administrativos...) respecto de los órganos competentes para la *aplicación de los tributos* (esto es, de los titulares de las potestades encaminadas a la información y asistencia a los obligados tributarios, a la gestión, inspección y recaudación de los tributos, *ex art.* 83.1 LGT); constituyendo una especialidad de la materia tributaria⁴. Como destaca el Tribunal Supremo, «bajo ese régimen (art. 90 LGT/1963), como actualmente, con la vigencia de la Ley homónima de 2003 (art. 83), el legislador quiso distinguir entre las competencias en materia de liquidación ("gestión", en la terminología de la Ley de 1963, "aplicación de los tributos", en la de la nueva Ley) y de revisión, atribuyéndolas a *instancias administrativas diferentes*. Se trata de un *principio nuclear de nuestro sistema tributario* que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia» [Sentencia de 26 de marzo de 2012, rec. de casación n.º 5827/2009, Fundamento Tercero (NFJ046790)].

Esta *independencia funcional* de los órganos económico-administrativos, que no pueden confundirse con la independencia de jueces y magistrados⁵, tiene una doble dimensión. De una parte, se convierte en baluarte frente a cualquier intento que pretenda someter *jerárquicamente* a

⁴ Como recuerdan MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, «Si (...) la vía administrativa previa que, en su caso, es preciso agotar para acudir a la jurisdicción contenciosa se integra normalmente con la interposición por los interesados del recurso ordinario ante el órgano superior jerárquico, también órgano gestor, (...), en las controversias tributarias esa vía previa es la denominada económico-administrativa, siendo competentes los Tribunales económico-administrativos, integrados orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda pero con independencia jerárquica y funcional de los órganos gestores» (MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 6.ª edic., 1995, pág. 335).

⁵ «Tradicionalmente se ha venido considerando esta función revisora como "cuasi jurisdiccional", encomendada a unos órganos colegiados denominados "Tribunales", a los que se dotaba de cierta autonomía funcional para resolver en Derecho las reclamaciones relativas a las cuestiones tributarias. Hasta el Real Decreto Legislativo 2795/1980, y su Reglamento de 1981, se utilizaba impropriamente la denominación de "jurisdicción" que es función y nombre consiguiente reservado a los Tribunales de Justicia (art. 117 de la Constitución). Esa autonomía, que no independencia en el sentido atribuido a jueces y tribunales por el artículo 117 de la CE» [Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de septiembre de 2005, Fundamento Decimonoveno (NFJ026288)].

los TEA respecto de las Administraciones tributarias gestoras, cuyas actuaciones deben *revisar*⁶. Y, sobre todo, permite sostener la *inintercambiabilidad* de las funciones asignadas a los órganos de gestión, inspección y recaudación, de la propia potestad revisora; pues «es evidente que los Tribunales Económicos no son "órganos de gestión" sino de "resolución de reclamaciones"» [Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1988, Fundamento Primero (NFJ000476)].

III. EXTENSIÓN DE LA FUNCIÓN REVISORA

1. El artículo 237.1 de la LGT fija el alcance de la revisión en vía económico-administrativa otorgando a los TEA competencia para resolver «todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante» y concediendo, en tal caso (esto es, si el órgano decide resolver cuestiones no planteadas por los interesados), trámite para formular alegaciones (art. 237.2 LGT).

Como ha destacado el Tribunal Supremo, «la extensión de la facultad de revisión que otorga la Ley a los órganos económico-administrativos (...) es amplísima (...) comprendiendo, pues, todos los supuestos susceptibles de revisión, desde la mera modificación a la nulidad radical, pasando por decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente» [Sentencia de 7 de abril de 2011, Fundamento Tercero (NFJ042953)]. Ahora bien, esta función revisora —continúa nuestro Alto Tribunal—, al ser tan amplia, debe efectuarse dentro de unas coordenadas precisas a fin de preservar las garantías de seguridad jurídica y de defensa de los administrados; concretamente, dicha «revisión sin restricciones debe entenderse enmarcada dentro de las funciones y potestades que le vienen asignadas a los *Tribunales Económico-Administrativos*, entre las que no se encuentran, desde luego, las de proyectar y hacer las funciones propias de los órganos de la Inspección en la regularización tributaria a la que tiende el procedimiento de comprobación e investigación, supliendo la inactividad de estos o subsanando los defectos materiales en la determinación de los hechos que constituyen el sustrato o presupuesto de legitimación del acto de liquidación objeto de la impugnación, colmando los defectos en los que incurrió el órgano en su tramitación o resolución. No corresponde a los *Tribunales Económicos-Administrativos* llevar a cabo la actividad inspectora. La reclamación económico-administrativa se configura como medio de impugnación cuya resolución se encomienda a otros órganos de los que han dictado el acto recurrido, situándose la Administración en pie de igualdad con los interesados» [Sentencia de 7 de abril de 2011, Fundamento Tercero (NFJ042953)].

⁶ Como destaca RUIZ TOLEDANO, «los citados Tribunales no están integrados en la línea jerárquica de la Administración en cuanto a sus funciones se refiere y, por tanto, no están sometidos a ninguna instrucción jerárquica respecto a las reclamaciones económico-administrativas. Una cuestión distinta es que dependa el Tribunal Económico-Administrativo Central de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos...» (Cfr., RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 423).

2. Por tanto, de acuerdo con el vigente marco legal y la interpretación que viene efectuando el Tribunal Supremo, la función revisora cuenta con las siguientes facultades y limitaciones, a saber:

- 1.^a La derivada de la *independencia funcional* (art. 83.2 LGT) que prohíbe que los órganos de revisión puedan comportarse como órganos de gestión, usurpando competencias y potestades que están asignadas a los restantes estamentos de la Administración tributaria (de gestión, de inspección o de recaudación tributaria). En otras palabras, los órganos de revisión deben atenerse a cumplir con las competencias que les son atribuidas por mandato legal y que no son otras que verificar la *legalidad de la actuación administrativa*, sin ir más allá; esto es, suplantando a las oficinas gestoras en el marco competencial y material que es propio de los órganos de gestión, de inspección o de recaudación tributaria.
- 2.^a A su vez, los órganos revisores dentro de la función que cabe exigirles deben ajustar su actuación al *principio de congruencia*, dando respuesta a los motivos impugnatorios expuestos por los recurrentes en los escritos de alegaciones.
- 3.^a Dentro de su ámbito competencial propio, los órganos revisores pueden actuar sin más limitación que la interdicción de la *reformatio in peius* (ex art. 237.1, *in fine*, LGT), ya que, conforme a reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, la interdicción de la *reformatio in peius*, «aunque no esté expresamente enunciada en el art. 24 CE, tiene una dimensión constitucional», dado que, por un lado, «representa un principio procesal que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos, que deriva, en todo caso, de la prohibición constitucional de indefensión», y, por otro, es una proyección del principio de congruencia que *impide al órgano judicial «exceder los límites en que esté planteado el recurso, acordando una agravación de la sentencia impugnada que tenga origen exclusivo en la propia interposición de este»*, «pues, de admitirse que los órganos judiciales pueden modificar de oficio en perjuicio del recurrente la resolución por él impugnada, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos en la Ley incompatible con la tutela judicial efectiva que vienen obligados a prestar los órganos judiciales» (entre las últimas, SSTC 204/2007, de 24 de septiembre, FJ 3; 41/2008, de 10 de marzo, FJ 2; 88/2008, de 21 de julio, FJ 2; y 141/2008, de 30 de octubre, FJ 5)» [Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2010, Fundamento Tercero (NFJ039393)].

De ahí que el propio TEAC, en aplicación de la referida jurisprudencia constitucional, haya afirmado que «*la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, en el caso de cuestiones derivadas del expediente pero no planteadas por los interesados, tiene como límites la interdicción de la reformatio in peius y, como proyección de la figura anterior, el principio de congruencia, y tiene como fundamento el proteger los derechos de los administrados incluso en el supuesto de no haber sido planteados por estos de forma expresa en la reclamación o recurso (...) No obstante, el pronunciamiento de oficio será procedente cuando*

ello suponga una clara ventaja al interesado» [Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010, Fundamento Noveno (NFJ040839)].

- 4.^a Por último, para el supuesto de que la instancia revisora decida resolver cuestiones no planteadas por los afectados, se deberá conceder a los interesados trámite específico de alegaciones (arts. 237.2 LGT y 59 del RGRVA).

3. Ahora bien, rectamente entendido el alcance de la función revisora, *los TEA* (siempre, claro está, dentro del marco de su ámbito de actuación) *están obligados a desplegar con plenitud la función de control de la legalidad de la actuación administrativa*, al margen de que el contribuyente haya o no planteado las cuestiones de hecho o de derecho que suscita el expediente y siempre que sea en beneficio de aquel (nunca en su perjuicio). Y en esta línea debe interpretarse el artículo 239.1 de la LGT cuando establece que «Los tribunales *no podrán abstenerse* de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento *sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales*».

Consecuentemente, los órganos de revisión están *obligados a resolver* las reclamaciones a la vista de *todas las cuestiones* que suscita el expediente y con base en ello acordar en la parte dispositiva de la resolución (art. 239.3 LGT):

- a) La *desestimación* del recurso habida cuenta de que la instancia revisora no aprecia vicio alguno en los actos impugnados. Y, por lo mismo, dichos actos ven refrendada su legalidad.
- b) La *estimación* de la reclamación cuando existan irregularidades *de forma* o *de fondo* en los actos recurridos. En esta hipótesis el órgano revisor deberá o bien declarar la anulación *total* de aquellos, sin necesidad de desarrollar ninguna actividad ejecutiva adicional (art. 66.5 RGRVA), o bien su anulación *parcial* (en este último caso, la parte del acto no viciada continuará desplegando plenos efectos) con el consiguiente ajuste del *quantum* tributario resultante de la estimación (art. 66.3 RGRVA).
 - b.1) Una variante a esta hipótesis es el caso (no infrecuente) en que la instancia revisora a la vez que *estima* el recurso establece, en su fundamentación jurídica, *criterios de ejecución o regularización* que habrán de llevarse a cabo por la oficina gestora que resulte competente (art. 66.2 RGRVA) y que vienen siendo denominadas por alguna jurisprudencia como *actuaciones de mera ejecución*.
- c) La *estimación parcial* con indicación expresa de retroacción de actuaciones por existencia de vicios formales. Esta hipótesis se encuentra expresamente regulada en el párrafo segundo del artículo 239.3 de la LGT (desarrollada reglamentariamente en el art. 66.4 RGRVA); y, en definitiva, se trata de una variante del supuesto anterior. Conforme a dicho precepto, parece que los vicios de fondo nunca darán lugar, *sensu stricto*, a una retroacción de actuaciones.

No obstante, esta retroacción de actuaciones, de una parte, se encuentra condicionada al cumplimiento de un requisito: que el vicio formal haya «disminuido las posibilidades de defensa del reclamante» (de tal manera que podría concluirse que si tal vicio no ha generado una situación de indefensión, no procedería instar la referida retroacción). Y, de otra, producirá un efecto concreto, «la anulación del acto en la parte afectada» (lo que lleva a pensar qué ocurre con la parte no afectada por la irregularidad, ¿despliega efectos? ¿El recurrente se encuentra obligado a plantear nuevo recurso ante la siguiente instancia revisora o jurisdiccional, en caso de que haya finalizado la vía administrativa?). Lo veremos con detenimiento en el siguiente epígrafe.

IV. LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES, ¿SOLO ES POSIBLE CUANDO SE APRECIEN VICIOS FORMALES?

1. Nuestra LGT solo menciona la retroacción de actuaciones en su artículo 239.3 para regular las posibilidades impugnatorias de que disponen las instancias revisoras para resolver los recursos y reclamaciones, señalando que en los casos en que se aprecien determinados defectos formales en el acto recurrido (concretamente aquellos que hayan causado indefensión al reclamante) procederá ordenar la retroacción de actuaciones:

«(...) Cuando la resolución aprecie *defectos formales* que hayan *disminuido las posibilidades de defensa* del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se *ordenará la retroacción de las actuaciones* al momento en que se produjo el defecto formal».

La LGT solo prevé la retroacción de actuaciones cuando la instancia revisora aprecie la existencia de ciertos vicios de procedimiento en el acto impugnado, guardando silencio sobre tal posibilidad en los casos de constatación de vicios materiales o de fondo. Por ello se ha sostenido que la retroacción de actuaciones únicamente es posible cuando se hayan producido vicios procedimentales⁷.

⁷ En opinión de NICOLAU REIG, con la actual LGT, «la retroacción de actuaciones tan solo puede ser ordenada cuando el acto administrativo está aquejado de un vicio formal o procedimental» (NICOLAU REIG, N.: «La retroacción de actuaciones por parte de los Tribunales Económico-Administrativos: potestades y límites», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5/2011). No obstante, entre la doctrina también se ha criticado la retroacción por motivos formales al considerar «como una práctica viciosa la declaración de nulidad de actuaciones por vicios formales. Si estos existen, hay que tratar de llegar a pesar de ellos a un enjuiciamiento del fondo, siempre que sea posible; si no lo es, porque la comisión de la infracción formal ha sustraído elementos de juicio esenciales que impiden una valoración del acto en cuanto al fondo, lo que procede es declarar sin más la nulidad de dicho acto y restablecer de inmediato la situación del recurrente indebidamente alterada por el mismo» (Cfr., BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J.: «Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente y la correlativa exigencia de intereses de demora», *Tribuna Fiscal*, núm. 233/2010).

2. No obstante, antes de analizar esta cuestión, resulta necesario estudiar los requisitos legales habilitantes para ordenar la retroacción de actuaciones; concretamente, si la apreciación de todo vicio formal obliga automáticamente a anular el acto impugnado y a ordenar la retroacción de actuaciones, sin resolver los motivos impugnatorios de fondo que el recurrente haya puesto de manifiesto.

2.1. Pues bien, el artículo 239.3 de la LGT, para ordenar la retroacción de actuaciones, exige, en primer lugar, la existencia de un *vicio formal*⁸. Sin embargo, no siempre está clara la distinción entre vicios de fondo o sustanciales e irregularidades de forma o procedimentales⁹. Prueba de ello es que el Tribunal Supremo recientemente se ha visto obligado a precisar dicha distinción frente a sentencias suyas no exactamente coincidentes. Con este fin aclaratorio hay que destacar la Sentencia de 25 de octubre de 2012 [rec. de casación n.º 2116/2009 (NFJ055046)], en cuyo Fundamento Tercero se trata la línea divisoria entre ambos tipos de vicios:

«(...) En el moderno Derecho administrativo *cabe distinguir entre la forma en que se produce la voluntad administrativa* (procedimiento a través del cual se gesta la voluntad de la Administración) *y la forma en que dicha voluntad se declara o manifiesta* (documento escrito en que se plasma o exterioriza el acto administrativo).

⁸ Como sostiene el Tribunal Supremo, «la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico (...) si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa, no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión» [Sentencia de 26 de marzo de 2012, rec. de casación n.º 5827/2009, Fundamento Tercero (NFJ046790)].

⁹ Y así lo afirma BOSCH CHOLBI cuando destaca que «para que el TEAC pueda ordenar la nulidad de la liquidación tributaria con retroacción de actuaciones es necesaria la concurrencia de un "defecto formal". No disponemos de ningún elenco normativo que nos aclare cuáles son y, precisamente, por ello, se están produciendo pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales contradictorios» (Cfr., BOSCH CHOLBI, J. L.: «Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un "mito jurídico" y el papel de los Tribunales económico-administrativos», *Tribuna Fiscal*, núm. 233/2010). Por su parte, CHECA GONZÁLEZ destaca que «no existe (...) una clara doctrina jurisprudencial ni sobre la distinción conceptual en el ámbito tributario de ambos, ni tampoco en cuanto a los efectos derivados del incumplimiento de dichos requisitos. Así, uno de los defectos con más frecuencia impugnados por los contribuyentes, como es la motivación, ha sido calificado como un defecto meramente formal no invalidante (...) Modernamente se califica a menudo como defecto formal (...) y en alguna ocasión como defecto material» (CHECA GONZÁLEZ, C.: «Algunos supuestos de incorrecta ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. SAN de 25 de marzo 2010, recurso contencioso administrativo núm. 44/2007. Resolución del TEAC de 26 de abril de 2011, recurso núm. 13986/2004», *Quincena Fiscal*, núm. 4/2012). En el mismo sentido y respecto a una cuestión muy concreta (como la exigibilidad del tributo), HUESCA BOADILLA también lo pone de manifiesto al defender (en un planteamiento que no compartimos) que «una cuestión eminentemente formal y relacionada con la gestión del impuesto, como la exigibilidad del tributo devengado (...) se ha convertido, con escaso sustento jurídico, en un vicio de naturaleza material, entendiendo por tal, como dice el TEAC (...), el relacionado de forma directa con la aplicación de la norma tributaria» [Cfr., HUESCA BOADILLA, R.: «La distinción entre defectos materiales y de forma de los actos administrativos en materia tributaria, el alcance de los fallos de los Tribunales Económico-Administrativos y de las facultades de los órganos de gestión tributaria en ejecución de esos fallos (A propósito de la Resolución del TEAC –Sala Especial de Unificación de Doctrina– de 24 de noviembre de 2010)», *Impuestos*, núm. 18/2011].

Así, en relación con la *liquidación tributaria* por ejemplo, *son defectos formales los vicios procedimentales y, además, aquellos que afectan al propio escrito en el que se documenta la liquidación y que no forman parte del elemento definitorio o cuantificador de la obligación tributaria* (fecha, órgano autor del acto, datos del sujeto pasivo, firma del titular del órgano administrativo, indicación del carácter de la liquidación, plazos de ingreso o el denominado pie de recurso en el que se indican los recursos, plazos o señalamiento del órgano ante el que cabe impugnar dicho acto). En el bien entendido de que, por lo general, la omisión de estos requisitos formales, o cualquier error en los mismos, solo conlleva la anulación del acto si provoca indefensión en el interesado.

En definitiva, *que pueden calificarse como formales un primer grupo (formal-procedimental) formado por los vicios en que se incurre en el proceso de formación de la voluntad administrativa y un segundo grupo (formal-documental) integrado por los defectos en que se incurre en la redacción del documento que incorpora el acto administrativo* resultado de aquel procedimiento y que no estén directamente relacionados con la definición o cuantificación del tributo; siendo los defectos que afectan a este último los que deben ser considerados propiamente como defectos o vicios de naturaleza material.

Lo característico de los defectos formales es la indefensión que pueden provocar al contribuyente (siendo este el criterio precisamente para provocar su anulabilidad) mientras que en los materiales el defecto suele incidir en la incorrecta aplicación o interpretación de las normas que definen y cuantifican el tributo».

2.1.1. Conforme a esta doctrina legal, el *defecto de motivación* debe considerarse como un vicio sustancial o de fondo puesto que no guarda relación ni con la irregularidad «formal-procedimental», ni con la «formal-documental», *afectando a la propia interpretación y aplicación de la norma tributaria en la cuantificación del tributo* y que, en última instancia, refleja el incumplimiento de la Administración tributaria con la carga de la prueba que le corresponde, ya sea en el ámbito estrictamente tributario (*ex art. 105.1 LGT*), ya sea en la esfera sancionadora (*ex arts. 178 LGT y 137.1 Ley 30/1992*). No obstante, hay que reconocer que dista de ser un criterio estable y asentado; al contrario, tanto el TEAC como los tribunales continúan tratando regularmente la falta de motivación como un vicio formal¹⁰.

¹⁰ En este sentido, el TEAC considera que «la falta de motivación en el acto administrativo que refleja la voluntad externa de la Administración es un vicio de forma que provoca la anulabilidad del acto administrativo (...) sin que la declaración de anulabilidad impida que pueda dictarse de nuevo acto administrativo debidamente motivado y así subsanar el error padecido en el procedimiento» [Resolución del TEAC de 24 de abril de 2012, Fundamento Tercero. R. G. 2508/2010 (NFJ046872)], habilitando la retroacción de actuaciones del artículo 239.3 de la LGT. Por su parte y entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid número 815/2013, de 19 de septiembre (NFJ052477), sostiene que «debe entenderse que al haberse omitido por la administración el requisito formal de la motivación, exigida en ese precepto, cabe entender que resulta aplicable el artículo 63 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, sobre el Procedimiento Administrativo Común (...) Ello debe suponer, sin que sea necesario

En consecuencia, los actos (liquidatorios o sancionadores) impugnados en los que se aprecie un vicio sustancial nunca procederá la retroacción de actuaciones aquí analizada, debiendo limitarse la instancia revisora, en tales casos, a la estimación del recurso o la reclamación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda incoar un nuevo procedimiento de comprobación en los términos y con las limitaciones que veremos en el epígrafe siguiente.

2.2. Asimismo, no cualquier vicio de forma permite ordenar la retroacción de actuaciones sino únicamente aquella que haya *disminuido las posibilidades de defensa del reclamante*. Lo que obliga a analizar el tipo de indefensión habilitante. Parece claro que no basta con una mera infracción procedimental para que la instancia revisora automáticamente anule los actos impugnados y establezca la referida retroacción de actuaciones, sin entrar a analizar y resolver los motivos impugnatorios de fondo, puesto que el artículo 239.3 de la LGT conecta el vicio de forma con la *indefensión material*, esto es, con la existencia de una *merma efectiva* del derecho de defensa del obligado tributario¹¹. De lo contrario, es decir, si solo existe una *irregularidad pura-*

entrar en el resto de motivos de oposición, la anulación de la resolución del TEAR y de la liquidación tributaria, así como del acuerdo sancionador que se derivaba de la misma» (Fundamento Segundo).

¹¹ En definitiva, la *indefensión material* se encuentra ligada a la *indefensión con relevancia constitucional*; de tal manera que «"para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúe al interesado al margen de toda posibilidad de alegar y defender en el proceso sus derechos, *no basta con una vulneración meramente formal*, sino que es necesario que de esa infracción formal se derive un efecto material de indefensión, con real menoscabo del derecho de defensa y con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado", como destacan las SSTC 185/2003, de 27 de octubre, F 4; 164/2005, de 20 de junio, F 2; y 25/2011, de 14 de marzo, de 14 de marzo, F 7» (STC 2/2013, de 14 de enero (NFJ049814), Fundamento Noveno). Estamos, por tanto, ante un concepto con un alcance de acción muy reducido ya que incluso en situaciones en que, por ejemplo, se ha incumplido el trámite de audiencia, nuestro Tribunal Constitucional, no ha apreciado indefensión material alguna puesto que el administrado ha tenido oportunidad de hacer valer su derecho de defensa y alegación en otra instancia o fase posterior: «(...) Aunque hubiera sido deseable que se hubiera dado trámite de audiencia, *su ausencia no determina la existencia de las vulneraciones alegadas en relación con el derecho fundamental a no padecer indefensión*, este Tribunal ha declarado que "la indefensión es una noción material que se caracteriza por suponer una privación o minoración sustancial del derecho de defensa; un menoscabo sensible de los principios de contradicción y de igualdad de las partes que impide o dificulta gravemente a una de ellas la posibilidad de alegar y acreditar en el proceso su propio derecho, o de replicar dialécticamente la posición contraria en igualdad de condiciones con las demás partes procesales" (por todas, SSTC 14/2008, de 31 de enero, F 3; 62/2009, de 9 de marzo, F 4; y 12/2011, de 28 de febrero, F 3). Pues bien, *en el presente caso no concurre una situación material de indefensión efectiva constitucionalmente relevante, puesto que el recurrente pudo defenderse y someter a contradicción la aplicación de la nueva doctrina sobre el cómputo de la redención de pena en el recurso de casación que interpuso, como de hecho hizo*» [STC 108/2012, de 21 de mayo (NCJ057034)]. Otro tanto ocurre cuando las alegaciones no han sido incorporadas al expediente; tal y como se razona en la Sentencia del Tribunal Constitucional 70/2012, de 16 de abril (NCJ0567823): «(...) la demandante, una vez que se le notificó el acuerdo sancionador, interpuso recurso administrativo de reposición contra el mismo, *reproduciendo las iniciales alegaciones que no habían sido incorporadas al expediente, las cuales, ahora sí, fueron valoradas expresamente en la resolución de 31 de julio de 2003 que desestimó el recurso de reposición*. En consecuencia, la irregularidad inicialmente cometida fue reparada en la misma vía administrativa, evitando así que se consumase una indefensión de carácter material. Esta actitud de los recursos administrativos para reparar las vulneraciones del derecho de defensa ya fue reconocida por la STC 59/2004, de 19 de abril (F. 4), en la que también apreciamos que una inicial indefensión causada por la Administración, al no incorporar y valo-

mente formal, sin mayor trascendencia, el órgano revisor deberá analizar directamente el resto de los motivos impugnatorios a fin de resolver el recurso o la reclamación, sin retroacción alguna. De ahí que no siempre la apreciación de vicios procedimentales en el acto impugnado tenga que determinar la retroacción de actuaciones. Es necesario que tal irregularidad sea cualificada, generando una *indefensión con relevancia constitucional* que, por lo mismo y atendiendo a su carácter restrictivo, estará presente en casos muy puntuales.

2.3. Una vez verificado el presupuesto de activación de la retroacción de actuaciones en los términos vistos, la instancia revisora se verá obligada a la *anulación* del acto pero con una importante limitación: solo «en la parte afectada». De esta manera, la LGT deja abierta la posibilidad a la anulación parcial del acto recurrido y, por tanto, en la parte no afectada, el acto impugnado desplegará plenos efectos, obligando al contribuyente a recurrir ante la siguiente instancia (administrativa o judicial) si no está de acuerdo con la decisión. Lo que implica la existencia de dos actuaciones paralelas y coetáneas (una en vía de recurso, frente a la parte del acto no invalidado; y otra, en retroacción de actuaciones, respecto a la parte del acto anulado), dificultando, en última instancia, la defensa del obligado tributario. Por ello, hubiera sido preferible que en esta modalidad específica de anulación y retroacción de actuaciones, la norma estipulase la anulación completa (y no parcial) del acto recurrido.

2.4. Llegados a este punto y ya devuelto el expediente, el artículo 239.3 de la LGT establece la retroacción propiamente dicha con una importante limitación temporal: «al momento en que se produjo el defecto formal». De esta manera, la LGT clarifica que en estos supuestos la retroacción de actuaciones quedará incardinada en el procedimiento del que trajera causa el acto impugnado y anulado (ya fuera de gestión, de inspección o de recaudación tributaria). Y, por lo mismo, implica la reposición de las actuaciones al primigenio procedimiento de aplicación de los tributos, dotando a la retroacción de una cobertura procedimental determinada que, como veremos, no está clara en otros casos cercanos.

A su vez, el artículo 66.4 del RGRVA establece que la retroacción igualmente determinará la anulación de «todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora».

En consecuencia, podemos concluir que la retroacción de actuaciones está sometida en nuestro ordenamiento tributario a unas coordenadas precisas. En modo alguno se puede sostener con la actual regulación que las instancias revisoras administrativas tengan un amplio margen

rar el escrito de alegaciones presentado por el interesado, desaparecía si el recurrente había reproducido sustancialmente sus alegaciones en un posterior recurso administrativo y la Administración, al resolver el mismo, las había tomado en consideración (igualmente, ATC 137/2006, de 19 de abril, F. 2), a diferencia de los supuestos decididos en las SSTC 175/2007, de 23 de julio; y 70/2008, de 23 de julio, en los que, no obstante la interposición de recurso administrativo, la situación de indefensión no fue adecuadamente corregida» (Fundamento Segundo).

de decisión para decidir sobre la retroacción *sensu stricto*. Como hemos visto, únicamente cuando se aprecien vicios formales en los actos impugnados de los que además se haya derivado una indefensión con alcance constitucional, se deberá ordenar la anulación del acto y la reposición del procedimiento al momento anterior a la vulneración procedimental, sin entrar al estudio y resolución de los motivos impugnatorios de fondo. Ahora bien, ¿en las restantes situaciones? Es decir, cuando la función revisora se encuentre ante irregularidades de otro tipo, ya sean vicios de fondo o defectos de forma no generadores de una indefensión material, ¿puede ordenarse la retroacción de actuaciones? En caso afirmativo, ¿qué tipo de procedimiento hay que incoar? ¿Reponer el primigenio como si se trata de una retroacción? ¿Uno nuevo de la misma naturaleza del que traía causa el acto viciado? O, en fin, ¿otro distinto? Cuestiones de las que daremos cuenta en los apartados siguientes.

2.5. Asimismo, la retroacción cuenta con un importante límite en cuanto a su *alcance de actuación material* pues no podrá utilizarse como instrumento para que la Administración tributaria pueda corregir posibles deficiencias sustantivas del acto anulado. En efecto, como razona el Tribunal Supremo en su Sentencia de 25 de octubre de 2012 [rec. casación n.º 2116/2009 (NFJ055046)]:

«(...) si optan por la retroacción de actuaciones no pueden olvidar que en nuestro sistema jurídico tal remedio constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales (el propio art. 239.3 de la nueva Ley General Tributaria, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad). O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los datos de hecho indispensables para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. *Desde luego, la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico.* Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo material alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar marcha atrás. Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa, no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión» (Fundamento Tercero).

En definitiva, a través de la retroacción de actuaciones únicamente se podrán corregir las irregularidades formales; en modo alguno podrá utilizarse como un expediente para *mejorar* por razones de fondo la primitiva (y ya anulada) regularización tributaria; puesto que a fin de cuentas la retroacción solo consiste en *«desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la le-*

sión, se trata de subsanar defectos o vicios formales» [Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2012, rec. de casación n.º 5827/2009, Fundamento Tercero (NFJ046790)].

2.6. Otro aspecto relevante estriba en el *impulso* bajo el que cabe la retroacción de actuaciones. Esto es, si es necesario (o no) que la resolución estimatoria prevea expresamente en su parte dispositiva la referida reposición y no solo la anulación de los actos impugnados. Es frecuente encontrarse con resoluciones y sentencias que constatando la existencia de irregularidades formales generadoras de una indefensión material se limitan a anular los actos sin efectuar mención alguna acerca de la retroacción, ni resolver los otros motivos impugnatorios planteados por el recurrente¹². En tales situaciones, ¿podría la oficina gestora reponer las actuaciones y solventar los defectos formales dando lugar a un nuevo acuerdo liquidatorio?

En nuestra opinión, para que la Administración tributaria lleve a cabo una retroacción de actuaciones será condición necesaria e indispensable que la instancia revisora habilite tal proceder en el fallo de la resolución; atendiendo al propio tenor literal del artículo 239.3 de la LGT que, sin ambages, establece un mandato claro: «se producirá la anulación del acto (...) y *se ordenará* la retroacción...». De manera que, sin la referida *orden*, no habría cabida para una reposición de

¹² En este sentido merece la pena destacar la Sentencia del TSJ de Madrid número 54/2012, de 19 de enero (NFJ047937), en la que se analiza la ausencia en el expediente enviado la ausencia de documentos vitales que supuestamente motivaron la regularización tributaria («del examen del expediente administrativo se aprecia que en el mismo no consta ninguno de los documentos de las actuaciones seguidas en la Audiencia Nacional de los que la Inspección deduce la obtención de los rendimientos que imputa al recurrente, ni tampoco consta en dicho expediente administrativo ningún otro documento del que pudiera resultar la deuda tributaria que se fija en la liquidación, debiendo tener en cuenta que en el informe ampliatorio al Acta se alude a la existencia de unos Anexos, entre los que se citan unas escrituras de compraventa, extractos bancarios y la referencia genérica a documentación remitida por la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, así como copia auténtica del informe pericial, pero tales documentos no figuran en el expediente administrativo remitido a esta Sala, lo que genera una evidente indefensión al contribuyente, que ya manifestó ante la Inspección que tales documentos no estaban en el expediente administrativo que del que le fue dado traslado, lo que impide articular correctamente sus alegaciones y medios de prueba frente a los elementos de prueba que considera la Administración para practicar la liquidación e impide a esta sala ejercitar su función revisora, pues la ausencia de dichos documentos no permite valorar si es o no conforme a derecho la valoración jurídico tributaria que efectúa la Administración. Por otra parte, hay que señalar que incumbe a la Administración la carga de la prueba de los hechos determinantes del incremento de base de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria y no puede considerarse que la liquidación reúna los elementos requeridos por el artículo 102 de acuerdo con lo establecido en el artículo 102 de la Ley General Tributaria, pues no pueden considerarse acreditados por la Administración los elementos determinantes de la deuda tributaria», Fundamento Segundo). Sin embargo, el Tribunal, sorprendentemente, se limita a anular los actos recurridos, sin resolver los restantes motivos impugnatorios, ni habilitar o prohibir la retroacción («En consecuencia, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida, anulándola y dejándola sin efecto así como la liquidación de la que trae causa y al anularse la liquidación, procede igualmente anular el acuerdo sancionador que tiene su origen en la indicada liquidación. Por las razones expuestas, no procede entrar a analizar el resto de las alegaciones formuladas por las partes, pues al anularse la liquidación por falta de acreditación en el expediente administrativo de los elementos de prueba determinantes de la liquidación, resulta irrelevante valorar las otras alegaciones planteadas ni, por ello, tampoco procede analizar las pretensiones formuladas de forma subsidiaria», Fundamento Segundo).

actuaciones, pese a encontrarse ante un vicio formal generador de una indefensión constitucionalmente relevante.

2.7. En cualquier caso, parece claro que la retroacción propiamente dicha solo está prevista para el específico y detallado supuesto regulado en el artículo 239.3 de la LGT, quedando fuera de su ámbito de acción otras hipótesis semejantes (que no idénticas), tales como la estimación por vicios formales de los que se ha derivado una indefensión puramente formal o la anulación por motivos sustantivos, que vamos a analizar a continuación.

V. LA FUNCIÓN REVISORA ANTE LOS VICIOS DE FORMA NO GENERADORES DE INDEFENSIÓN MATERIAL: EL DEBER DE RESOLVER SOBRE EL FONDO DEL ASUNTO

1. No es raro encontrarse ante resoluciones parcialmente estimatorias en las que el órgano de revisión administrativa ordena la retracción de actuaciones apreciando la existencia de irregularidades de procedimiento que, en realidad, no han generado una indefensión de alcance constitucional; y, por tanto, sin haber resuelto los motivos impugnatorios sustantivos que presenta el expediente y, más concretamente, las alegaciones y medios de prueba aportados por el reclamante.

En estos casos, ¿la instancia revisora ha obrado correctamente? ¿Cuenta con cobertura legal para ordenar la retroacción? Parece claro, conforme a lo razonado en el epígrafe anterior, que tales situaciones no se encuentran amparadas por el único supuesto específico de reposición de actuaciones que prevé nuestra LGT. Por tanto, las instancias revisoras no deberían ordenar retroacción alguna ante vicios de forma que no hayan mermado las posibilidades de defensa del reclamante. Y, consecuentemente, están obligadas a resolver plenamente el recurso o reclamación interpuesto.

Los órganos revisores no pueden escudarse en la existencia de meras irregularidades procedimentales para no entrar a resolver los motivos impugnatorios de fondo, ya que podría argumentarse un *uso fraudulento del procedimiento de revisión* con el objeto de dilatar y dificultar la posición jurídica del contribuyente al verse obligado, de una parte, a soportar (indebidamente) una reposición de actuaciones y, de otra y simultáneamente, a recurrir frente a la resolución parcialmente estimatoria con la finalidad de evitar que puedan quedar imprejuizados los referidos argumentos de fondo¹³.

¹³ Como acertadamente razonan SÁNCHEZ PEDROCHE, BAS SORIA y MOYA CALATAYUD, «la estimación de la reclamación por motivos formales genera en muchos casos un efecto perverso para el reclamante, no solo por el alargamiento del plazo de resolución y la inevitable carga de intereses de demora que comporta, sino también porque en muchas ocasiones constituye la coartada perfecta para que el órgano económico-administrativo resuelva cómodamente la cuestión sin entrar en el fondo del asunto... Esta forma de proceder podría ser constitutiva de una flagrante violación de la función revisora (...) la instancia revisora suele optar por una solución de dudosa adecuación a nuestro Ordenamiento: concluir que el vicio

2. De ahí que el artículo 66 del RGRVA, cuando en su apartado cuarto, relativo a las estimaciones con retroacción de actuaciones señala que «*existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto*», deba interpretarse de consuno con el artículo 239.3 de la LGT, es decir, la instancia revisora tendrá que apreciar la existencia de un vicio de procedimiento que haya generado una situación de *indefensión material* para acudir a la retroacción. Y, a contrario sensu, si, pese a la existencia de una irregularidad procedimental, no se constatará la existencia de una *indefensión material*, se deberá resolver sobre el *fondo del asunto*¹⁴, siendo improcedente que el referido precepto reglamentario despliegue efecto anulatorio alguno.

3. Pues bien, si conceptualmente el planteamiento parece claro, la práctica no deja de suscitar situaciones complejas a las que no se ha dado siempre un tratamiento unitario. Así ocurre, por ejemplo, con la ausencia del preceptivo informe ampliatorio en la tramitación de las actas de disconformidad o en las actas de conformidad a las que, con posterioridad a su firma, se produce la revocación a dicha conformidad. En tales hipótesis, ¿existe una indefensión material que obliga a anular y retrotraer actuaciones o, simplemente, nos encontramos ante una irregularidad procedimental no invalidante del procedimiento?

La Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2011 [rec. de casación n.º 189/2009 (NFJ046321)] aborda esta cuestión sosteniendo frente a pronunciamientos previos (Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2000) que la mera ausencia del informe ampliatorio no debe implicar, per se, la anulación de la liquidación; sino que requiere, además, que de dicha falta se constate la existencia de una indefensión *real* ocasionada al contribuyente que le impida tener conocimiento de los hechos y medios de prueba utilizados por la Inspección para regularizar; pudiendo ser subsanada dicha infracción del procedimiento a través del acuerdo liquidatorio:

«(...) la Sentencia impugnada se refiere expresamente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 10 de mayo de 2000, aportada como Sentencia de contraste por el recurrente, lo que evidencia que la Sala era concedora de la doctrina en ella contenida. *Es verdad que allí se pronunciaba sobre la falta del preceptivo informe ampliatorio pero en aquel caso*, a diferencia de lo que sucede en la Sentencia ahora impugnada, *se declaraba la nulidad de la liquidación porque, además de la ausencia del mencionado informe, existía una situación en la que también se producía la omisión de los elementos esenciales del hecho imponible en el acta*. Al respecto, la

procedimental acaecido durante la sustanciación del expediente solo generó una situación de indefensión formal (ordenando la mera retroacción de actuaciones), dejando imprejudgadas las restantes pretensiones impugnatorias expuestas en la reclamación» (SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, T. II, Tirant lo blanch, Valencia, 2012, pág. 1.931).

¹⁴ Como acertadamente concluye BOSCH CHOLBI, las instancias revisoras deberían «entrar en el fondo del asunto, cuando pueda analizarlo, aunque haya concurrido un defecto de forma en el acto o procedimiento, si, aunque decidiera la procedencia de la retroacción, no iba a variar el sentido de la resolución; y, sobre todo, si es estimatoria de la pretensión de nulidad» (Cfr., BOSCH CHOLBI, J. L.: «Los efectos...», *op. cit.*).

Sentencia de 10 de mayo de 2000 concluía que "[e]s claro que la idea que subyace en el art. 48.3 a) del Reglamento es la de que la reclamación económico-administrativa inicia un procedimiento contradictorio, en sede distinta a la de gestión (art. 90 de la Ley General Tributaria), de modo que este informe es el equivalente al informe ampliatorio regulado en el art. 56.3 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, por tanto la contradicción se traslada a la vía de reclamación económico-administrativa, en la que el recurrente puede plantear el incumplimiento de los requisitos formales del Acta, entre los cuales se halla la omisión de los elementos esenciales del hecho imponible, que es el caso de autos, de manera que hay que concluir que además de la infracción de los artículos 145.1 b) de la Ley General Tributaria y artículo 49.2 d) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, se ha cometido también la infracción del art. 48.3 a) de dicho Reglamento".

Por el contrario, la Sala de instancia manifiesta que esa doctrina no resulta de aplicación al caso que nos ocupa por cuanto –señala– "en la misma se tienen presentes dos defectos en la tramitación del procedimiento, una la falta del informe preceptivo indicado, y otra la falta de elementos esenciales contenidos en la[s] [actas] que impiden poder conocer el proceso seguido por la Inspección al tiempo de fijar el resultado de la liquidación", y, en este supuesto "nos hallamos, como queda razonado, que *en las liquidaciones se recogen los datos esenciales para poder conocer cuál ha sido el procedimiento para fijar el resultado de la liquidación, y únicamente falta el informe del Inspector al que se le debió dar traslado para que emitiese el preceptivo informe complementario, ante la disconformidad mostrada no por el sujeto pasivo, sino por el responsable subsidiario*" (FD Séptimo)» (Fundamento Quinto).

Sin embargo, no se trata de un criterio unánime y prueba de ello es el voto particular que alberga la referida sentencia, que se posiciona a favor de la retroacción de actuaciones por considerar que existe una situación de indefensión material:

«(...) Nos encontramos ante actas de conformidad que son cuestionadas por el responsable subsidiario, sin que el Tribunal Económico-Administrativo Regional ni el TEAC solicitaran a la Inspección el preceptivo informe ni el expediente de gestión a pesar de que en su reclamación económico-administrativa se alegó la nulidad de las actas, por lo que se produjo la omisión de un trámite imprescindible, que impidió conocer al reclamante cómo llegó la Inspección a cuantificar el aumento apreciado, al no figurar en las actuaciones la documentación a que se referían las actas.

La conclusión de lo anterior es la *procedencia de retrotraer las actuaciones* del procedimiento económico-administrativo hasta el momento en que debió solicitarse el informe omitido con el expediente de liquidación al haberse producido indefensión en el recurrente, al no haber podido discutir la legalidad del actuar administrativo, una vez acordada la derivación de la responsabilidad como administrador, apartándose la sentencia recurrida de la doctrina jurisprudencial sentada sobre la materia».

Con independencia ahora de qué tesis es más correcta y, por lo mismo, debería prevalecer con respecto a la inexistencia del informe ampliatorio; de lo que no hay duda es de que ambos razonamientos son coherentes con el planteamiento respectivamente defendido. Lo que no ocurre siempre en el supuesto analizado. Concretamente con lo que, en ocasiones, ha sostenido el TEAC respecto a la ausencia del referido informe anulando el acto impugnado y retrotrayendo las actuaciones, pese a defender que no ha existido indefensión:

«(...) Cuando el obligado tributario manifiesta su disconformidad respecto del acta incoada, los preceptos citados imponen a la Administración dos obligaciones, por un lado, debe proceder a *extender un informe* donde se desarrollen los hechos que originan la regularización y los fundamentos de derecho que sustentan la misma y, por otro lado, *establecen de forma imperativa la entrega al sujeto pasivo del informe conjuntamente con el acta extendida*. En este caso, la Inspección señala en el acuerdo de liquidación que el informe se encuentra incluido en el propio acta, sin embargo, del tenor de los preceptos mencionados se desprende que el informe, necesariamente, es un documento diferente del acta, que debe elaborarse de forma independiente al mismo y que conjuntamente con él debe ser entregado al sujeto pasivo. Es decir, *en el expediente objeto de examen no se ha elaborado el informe en los términos señalados*, sin perjuicio de que el acta incorpore de forma detallada los elementos tanto fácticos como jurídicos que deben formar parte del informe. *La ausencia del preceptivo informe conlleva que, sin haber ocasionado indefensión* al sujeto pasivo en cuanto que los argumentos que sustenta la propuesta de regularización se reflejan de forma detallada en el acta, de tal forma que ha tenido conocimiento de los mismos, pudiendo efectuar alegaciones sobre la cuestión de fondo suscitada, *sin embargo, se ha prescindido de un trámite exigido por la norma reglamentaria que impide admitir la validez del acuerdo adoptado*. Por tanto, estimando parcialmente las pretensiones del reclamante, se considera *procedente retrotraer las actuaciones* al objeto de que se formule el correspondiente informe que deberá ser objeto de entrega conjuntamente con el acta». Resolución del TEAC de 25 de junio de 2004 [R. G. 3805/2001, Fundamento Tercero (NFJ018025)].

Es claro, conforme a lo razonado hasta el momento, que si a decir del TEAC no hubo indefensión a pesar de la existencia del mencionado vicio de procedimiento, la instancia revisora no debió anular el acto por tal motivo, sino que tendría que haber analizado y resuelto la reclamación o el recurso en toda su extensión (esto es, incluyendo los posibles vicios sustantivos) y disponer en consecuencia, estimado o desestimando aquella.

Por tanto, lo criticable estriba en el cruce de consecuencias ante uno u otro tipo de indefensión, pues solo la indefensión material produce, en los términos vistos, la anulación del acto y la reposición de actuaciones. Por el contrario, una indefensión puramente formal nunca legitimará tales efectos.

4. Cuestión distinta y no menos relevante será determinar cuándo una indefensión es material o formal, incluso cuando nos encontremos ante la misma irregularidad procedimental. Esto ocurre,

por ejemplo, con la ausencia en el expediente del informe justificativo de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles. En la que lo fundamental para sostener el alcance (material o formal) de la indefensión se encuentra [como razona el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de julio de 2011, rec. de casación n.º 177/2006 (NFJ044113)], no en la falta misma del referido documento, sino en las consecuencias que dicha irregularidad (en particular, cuando no han sido subsanados por actos posteriores) ha provocado en la esfera del obligado tributario:

«(...) Conviene, pues, diferenciar el supuesto en el que no pueden deducirse del expediente las causas de aplicación del régimen de estimación indirecta ni el modo de proceder por parte de la Inspección por no obrar el informe, ni haberse subsanado en el posterior ampliatorio, del caso, como el litigioso, en el que existe una concentración de trámites del procedimiento en el informe ampliatorio del acta, consignándose en el mismo también los aspectos esenciales a que alude el artículo 51.1 de la ley, no siendo obstáculo esta circunstancia para el ejercicio de los derechos del contribuyente.

A esta conclusión parece llegar también esta Sala en su sentencia de 18 de Enero de 1998, que si bien anuló las actuaciones por haberse omitido el razonado informe que exigía el artículo 51 de la Ley General Tributaria, ello fue porque la infracción apreciada privaba al contribuyente del conocimiento de los datos necesarios para su impugnación, colocándose al mismo en situación de indefensión. (...) En definitiva, hay que concluir que la ausencia del informe cuestionado, si no causa indefensión, no puede ser determinante de una anulación de actuaciones» (Fundamento Cuarto).

De ahí que ya estemos en disposición de concluir:

- 1.º Que solo las irregularidades formales *constitucionalmente relevantes* pueden dar lugar a una retroacción de actuaciones sin resolver los motivos de fondo que plantea un expediente (*ex art. 293.3 LGT*).
- 2.º Que la *pura* irregularidad formal no ampara la activación del instituto de la retroacción de actuaciones; en estos casos el órgano revisor deberá analizar y solventar plenamente el recurso o reclamación planteado por el obligado tributario, so pena de vulnerar las funciones revisoras legalmente encomendadas.
- 3.º Que no siempre hay un criterio jurisprudencial claro y uniforme acerca de la naturaleza (*material* o *formal*) de una indefensión, aunque tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo vienen efectuando una interpretación *restrictiva* del concepto de indefensión *constitucionalmente relevante*; de manera que solo aquellos vicios de procedimiento trascendentes y *relevantes* serán aptos para configurar una indefensión *material*. Lo que en buena lógica lleva a sostener que el régimen jurídico de la retroacción de actuaciones, frente a lo que *prima facie* pudiera parecer, tiene un radio de acción muy estricto que, en muchas ocasiones, no se corresponde con su aplicación real, caracterizada por la activación de dicho instituto respecto de situaciones en las que únicamente puede hablarse de indefensión *formal*.

VI. LAS RESOLUCIONES ESTIMATORIAS POR MOTIVOS SUSTANTIVOS: ¿SE DEBE INCOAR UN NUEVO PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO?

1. Como hemos visto, el artículo 293.3 de la LGT conecta la retroacción de actuaciones a la apreciación de *determinados* vicios formales. Esta regulación ha llevado a sostener que la reposición del procedimiento no es posible cuando la estimación del recurso o la reclamación venga determinada por irregularidades sustantivas. En estos casos, lo procedente es que la instancia revisora se limite, sin más, a anular los actos impugnados.

1.1. El mismo Tribunal Supremo ha avalado esta posición y así nos encontramos con algún pronunciamiento que veta la posibilidad de retrotraer actuaciones en los casos en que se aprecie que el acto impugnado adolece de vicios materiales. Nos referimos a la Sentencia de 7 de abril de 2011, dictada en el recurso de casación n.º 872/2006 (NFJ042953), que hace descansar su posición en la disparidad y en la naturaleza no intercambiable de las funciones gestoras (entendidas estas en sentido amplio o impropio) respecto de la función revisión:

«(...) dentro de las funciones y potestades que le vienen asignadas a los Tribunales Económico-Administrativos, entre las que no se encuentran, desde luego, las de proyectar y hacer las funciones propias de los órganos de la Inspección en la regularización tributaria a la que tiende el procedimiento de comprobación e investigación, supliendo la inactividad de estos o subsanando los defectos materiales en la determinación de los hechos que constituyen el sustrato o presupuesto de legitimación del acto de liquidación objeto de la impugnación, colmando los defectos en los que incurrió el órgano en su tramitación o resolución. No corresponde a los Tribunales Económico-Administrativos llevar a cabo la actividad inspectora. La reclamación económico-administrativa se configura como medio de impugnación cuya resolución se encomienda a otros órganos de los que han dictado el acto recurrido, situándose la Administración en pie de igualdad con los interesados.» (Fundamento Tercero).

Por ello, continúa y concluye la sentencia que:

*«(...) La fijación en el procedimiento de comprobación e investigación de los elementos y presupuestos relevantes tributariamente, para la procedente regularización tributaria, conlleva una serie de consecuencias jurídicas derivadas de la vinculación a los presupuestos del hecho normativos, de suerte que se conforma el presupuesto y base fáctico-jurídica que dota de validez y legitimación al acto liquidatorio. Si en el curso del procedimiento se ha realizado una valoración de elementos relevantes para determinar el *quantum debeatur de la obligación tributaria*, a la que se opuso la parte recurrente, logrando llevar al convencimiento del órgano llamado a controlar dicha actuación inspectora y liquidadora, *de la falta de veraci-**

dad de la valoración y, por ende, de la falta de validez de la liquidación, no cabe, cuando no existe vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones, que más es una reconstrucción de un resultado equivocado derivado del ejercicio de las potestades que a tal fin tiene asignado la Inspección de los Tributos, a los efectos de unas nuevas valoraciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes; menos aún es factible que el Tribunal Económico-Administrativo, excediéndose de sus funciones, indique siquiera cómo deben desarrollarse las potestades que a tal fin se le asigna normativamente a la Inspección de los Tributos» (Fundamento Tercero).

En esta misma línea ocasionalmente se ha pronunciado el TEAC; en concreto en su Resolución de 26 de marzo de 2009 (NFJ033190) efectúa un razonamiento contundente y extrae una consecuencia tajante en los casos de estimación de la reclamación por razones de fondo:

«El Tribunal Regional en su Resolución anula la liquidación impugnada por cuestiones de fondo (...) Si el Tribunal Regional entendía que la Inspección no había probado los hechos en que fundamentó su regularización, lo que hubo de hacer simplemente era anular la liquidación girada pero no ordenar nuevas actuaciones comprobadoras como si la Inspección dependiera funcionalmente de él. La actuación del TEAR de ... va en contra del principio de seguridad jurídica, puesto que si la Inspección no ha realizado de forma adecuada las actuaciones de comprobación e investigación para poder probar unos determinados hechos, los Tribunales no pueden estar ordenando retrotraer las actuaciones "sine die" otorgando a los órganos de Inspección la posibilidad de pronunciarse de nuevo y calificar de otra forma los hechos controvertidos, y así mismo dando lugar a que esta nueva calificación fuera más perjudicial para el reclamante vulnerando así la prohibición de la reformatio in peius. En efecto, la labor inspectora ha concluido, no se pueden retrotraer las actuaciones porque los órganos de inspección no hayan demostrado un determinado hecho puesto que esto supondría reabrir un procedimiento ya concluso e iría contra los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico» (Fundamento Segundo).

Por ello, concluye que:

«Procede estimar las alegaciones del reclamante en relación con la imposibilidad de dictar una nueva liquidación una vez anulada la misma por haber estimado el Tribunal Regional en cuanto al fondo las pretensiones del reclamante» (Fundamento Cuarto)¹⁵.

¹⁵ También es destacable la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010: «(...) como hemos indicado en anteriores ocasiones en relación con cuestiones que no tenían la naturaleza de formales que permitieran la retroacción de las ac-

Vemos, pues, como en esta resolución el TEAC establece la imposibilidad de reabrir el procedimiento de inspección ya concluido, llegando a sostener la «imposibilidad de dictar una nueva liquidación» una vez anulada la primera por razones de fondo. Parece, por tanto, que los TEA, conforme a este criterio, no solo no podrán ordenar la retroacción de actuaciones, sino que además la Administración gestora tampoco podrá iniciar procedimiento alguno siempre que estuviera a tiempo de hacerlo.

1.2. Sin embargo, hay que reconocer que no se trata de la tesis mayoritaria. En efecto, el Tribunal Supremo viene sosteniendo la inexistencia de limitación alguna a la retroacción de actuaciones con independencia de la apreciación de vicios de forma o de fondo, salvo en los casos de reincidencia en el error. En este sentido, resulta ilustrativa la Sentencia de 3 de mayo de 2011 [rec. de casación n.º 4723/2009 (NFJ042956)]:

«(...) debemos empezar afirmando que no hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer la potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española, ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1 de la Carta Magna, pueden ser entendidos en esos términos.

Tampoco se puede aseverar categóricamente que, *si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error.* La respuesta habrá de suministrarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que *la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo*, de modo que la Administración tributaria no pudiera volver a actuar, aun cuando tal potestad no haya prescrito; aun más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda.

Lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesis así atentaría contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo de paso el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho. En ese escenario debe situarse nuestra jurisprudencia sobre las comprobaciones de valores inmotivadas, que hemos resumido en la sentencia de 24 de mayo de 2010 (casación en interés de Ley 35/09, FJ 6.º), como a continuación se sintetiza. (...) En definitiva, si no existe una actitud contumaz de la Administración

tuaciones (en los términos del artículo 101 del RPREA o actualmente en los términos previstos en el artículo 239.3, párrafo segundo de la LGT), si la actuación del TEAR hubiera permitido emitir nueva liquidación, ello iría en contra del principio de seguridad jurídica» [Fundamento Sexto (NFJ038869)].

tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar» (Fundamento Tercero)¹⁶.

Se trata de una doctrina legal que ha sido refrendada posteriormente en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2012 [rec. de casación n.º 6386/2009 (NFJ048091)]:

«(...) las facultades que se le reservan a la Administración en los supuestos de que una liquidación tributaria sea anulada sin retroacción de actuaciones, por no responder a defectos formales la causa de la anulación. Sobre esta cuestión hemos realizado una declaración genéricamente clara en Sentencia tan reciente como lo es una de 26 de marzo de 2012 (rec. de casación 5827/2009), en la que hemos establecido que (...), *el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla o, a declarar su nulidad, si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación, ganando "firmeza" las autoliquidaciones del sujeto pasivo, que devienen ya irrevisables. Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad no haya prescrito*. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, *le cabe a la Administración liquidar de nuevo si no ha decaído su derecho por el transcurso del tiempo*. Y en este punto se ha de tener en cuenta nuestra jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción y la negativa de este Tribunal Supremo a reconocer tales efectos a los actos nulos de pleno derecho [véase, por todas, la Sentencia de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03, FJ 4.º) y las que en ella se citan].

Por ello, en cuanto se entienda que el pronunciamiento de la Sala de instancia impide a la Administración liquidar el impuesto sobre sociedades de "Acampo" aun cuando su potestad no haya prescrito, debe ser corregido. En realidad, este es el planteamiento que subyace a la tesis de la Administración recurrente, que, en esencia, viene a coincidir con el planteamiento de la Audiencia Nacional. Lo que ocurre es que los jueces a quo realizan, a nuestro juicio, un pronunciamiento excesivo al decir que, con la anulación de las dos resoluciones económico-administrativas, queda subsistente la autoliquidación de la entidad en la que se aplica la exención controvertida, porque es evidente que no están haciendo una proclamación obvia y que, en realidad, están dando a entender que la Administración no puede volver a liquidar. *Esa solución de la sentencia impugnada implica que a la Administración se le impone la tesitura de acertar*

¹⁶ En los mismos términos, las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2011, dictadas en los recursos de casación n.º 6393/2009 (RJ 2011/4228); y n.º 466/2009 (NFJ042955).

a la primera, de modo que si yerra ya no tiene posibilidad alguna de liquidar el tributo, aun cuando su potestad no haya prescrito, conclusión que, a nuestro juicio, carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional. Aún más, el ya mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas» (Fundamento Tercero).

Conforme a este planteamiento, se deduce una certeza y una duda. La primera, que ante vicios de naturaleza material no cabe reposición de actuaciones; aunque no impide que la Administración tributaria vuelva a liquidar. Sin embargo, no aclara el tipo de procedimiento con base en el cual la oficina gestora pueda enmendar su primer error.

Por su parte, la última doctrina del TEAC también argumenta en el mismo sentido. Y así hay que destacar la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010 (dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio núm. 1/2010):

«(...) la nueva Ley General Tributaria en su artículo 239 contempla solo el supuesto de defectos formales que provoque indefensión en cuyo caso dispone que se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal (...) La razón por la que el fallo debe limitarse a dicha función procedimental, sin que sea adecuado entrar en el fondo del asunto cuando se trata de defectos formales, es porque el vicio formal incurrido por la Administración, potencialmente puede haber afectado al proceso de formación de la voluntad administrativa, y si bien en ocasiones no es así, y el acto administrativo, no obstante el vicio de forma, podría resultar perfectamente adecuado a derecho, basta con que se haya producido dicho defecto formal en la elaboración del acto, para que el Órgano de revisión se abstenga de entrar a analizar el resultado.

No ocurre así en los supuestos de vicios materiales del acto impugnado, en el que acordada la anulación del mismo por el Tribunal, deberá ser la propia Administración autora del acto, a la vista del contenido del fallo y de los correspondientes fundamentos expuestos en la resolución, y teniendo en cuenta las circunstancias de hecho del supuesto concreto, la que, en ejecución de fallo, adopte las medidas concretas dirigidas al fin perseguido y conformes a la legislación al respecto. En cualquier caso, el que la ejecución quede encomendada a la oficina autora del acto, no impide quedar sometida asimismo a la revisión del órgano resolutorio, ya que la posible discrepancia entre el fallo anulatorio y la ejecución del mismo, se solventaría mediante el correspondiente procedimiento incidental previsto en el art. 68 del Reglamento de revisión.

Por ello, a diferencia del vicio formal en el que el Órgano de reclamación acuerda la retroacción con el fin de precisar la actuación administrativa conservada sin entrar a

analizar el fondo del asunto, en el acto anulado por vicios materiales, la resolución debe expresar y fundamentar el ilícito administrativo que comporta la anulabilidad declarada, *siendo innecesario declarar retroacción alguna, pues aun cuando en ocasiones la resolución pueda indicar o señalar criterios a tener en cuenta en la ejecución de fallo* —en cualquier caso de naturaleza aclaratoria del mismo—, *corresponde con carácter exclusivo tomar las decisiones que resulten más oportunas y eficaces dirigidas a la ejecución del fallo a la propia administración gestora*. Por otro lado, el pronunciamiento expreso sobre la retroacción podría suponer a la Administración contar ventajosamente con una previa declaración favorable relativa a la validez de la nueva actuación a desarrollar, cuya viabilidad, como se ha dicho, dependerá de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto. Por ello, en la resolución del Pleno se afirmaba: De ahí precisamente que, en resolución de 26 de enero de 2010 (RG 361/2009), hayamos indicado la improcedencia recogida en el fallo del TEAR de la posibilidad que otorga al órgano gestor de dictar una nueva liquidación, pues ello, como se ha expuesto anteriormente, vendrá determinado por los efectos que la anulación del acto produce. En definitiva, *ni los Tribunales Económicos tienen que pronunciarse sobre la retroacción en estos casos, ni la Administración necesita que aquellos le habiliten o le prejuzguen sobre su actuación futura, pues le corresponde a esta de forma insita en base al principio de autotutela y a su exclusiva competencia para producir y ejecutar los actos administrativos en cumplimiento de sus fines*» [Fundamento Séptimo (NFJ040839)].

El TEAC en esta resolución (dictada, recordamos, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio) ha rectificado su posición inicial y si bien confirma que la retroacción de actuaciones solo es posible cuando la instancia revisora aprecie la existencia de concretos y cualificados vicios procedimentales; cuando se trata de vicios de fondo no procede fijar limitación procedimental alguna; de manera que, anulada la primera liquidación, nada impide otra comprobación¹⁷.

2. Vemos, pues, pese a ciertas vicisitudes y cambios expuestos, tanto el Tribunal Supremo como el TEAC sostienen la eliminación de cualquier reparo a incoar regularizaciones derivadas de actos liquidatorios anulados por motivos de fondo¹⁸.

¹⁷ En comunión con este parecer, la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012, Fundamento Tercero [R. G. 3768/2010 (NFJ049198)].

¹⁸ No obstante, hay pronunciamientos puntuales que sostienen el criterio actualmente minoritario contrario a cualquier actuación de reiterativa de actos anulados por motivos sustanciales, como ocurre con la Sentencia del TSJ de Andalucía número 1052/2012, de 20 de julio de 2012 (NFJ049361), «(...) es necesario distinguir entre los vicios de procedimiento que producen indefensión, que determina la reposición de las actuaciones al momento en el que se produjo la omisión, a fin de subsanar el defecto, y las infracciones materiales que lo que determinan sin más es la nulidad del acto, sin posibilidad de dictar un nuevo acto ajustado a derecho. Y ello, no solo porque así lo prevé expresamente el artículo 239.3 de la LGT, sino porque es la solución adecuada a las normas generales y comunes del procedimiento y del proceso a las que la Abogacía del Estado apela. Así, por ejemplo, si se anula un acto porque la Administración incumple las cargas que le corresponden, la cuestión queda resuelta con efecto de acto firme o de cosa juzgada si la decisión es judicial, sin que quepa volver sobre ello; si la sentencia anula una liquidación por falta de prueba de sus

Ahora bien, a tenor de esta solución, los órganos de aplicación de los tributos, ¿pueden motu proprio incoar un nuevo procedimiento con el objeto de efectuar una nueva comprobación sobre los hechos en su día ya regularizados y ahora analizados en revisión? O, por el contrario, ¿es necesario que la resolución estimatoria habilite con una mención específica tal proceder?

En principio, no es necesario que la instancia revisora habilite a la Administración tributaria a fin de que incoe un nuevo procedimiento de comprobación; puesto que, salvo que nos encontremos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho, los actos anulados tienen eficacia interruptiva de la prescripción tributaria¹⁹ y siempre, claro está, que se observe la prohibición de la *reformatio in peius*²⁰.

fundamentos, la Administración no puede volver a intentar una nueva liquidación reuniendo nuevos elementos de prueba, del mismo modo que el comerciante que pierde el pleito por falta de pruebas no puede volverlo a presentar con nuevas pruebas» (Fundamento Segundo).

¹⁹ Conforme tiene reconocido el Tribunal Supremo en la «(...) Sentencia de 19 de abril de 2006 (recurso casación en interés de Ley 58/2004) —cuyos términos reiteramos en la reciente Sentencia de 22 de octubre de 2009 (recurso n.º 6766/2003), FD Quinto—, en la que establecimos como doctrina legal que "[l]a anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económico-Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos", con fundamento, en esencia, en los siguientes razonamientos: "La doctrina afirmada en la sentencia de instancia, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad, o, por razón de nulidad, es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su sentencia de 19 de junio de 2004, sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos. Pudiera argüirse que aunque sean ciertas esas diferencias las mismas se vuelven irrelevantes cuando de la prescripción se trata. Pero esta tesis carece de fundamento legal si se tiene presente que el artículo 66.1 a) al regular la interrupción de la prescripción se refiere a 'cualquier acción administrativa' expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuándo el acto de la Administración es meramente anulable, como es el caso. No es ocioso recordar que este tratamiento jurídico no es diferente al que consagra el artículo 1.973 del Código Civil a efectos de interrupción de la prescripción y que establece la capacidad interruptiva de la prescripción en términos claramente genéricos, llegando también a utilizar la expresión 'cualquier', como el precepto citado de la LGT, por lo que el efecto interruptivo no se supedita al éxito de la reclamación sino a la ausencia de silencio en la relación jurídica que prescribe" (FD Tercero). A la doctrina que acabamos de transcribir aludimos poco después en la Sentencia de 23 de mayo de 2006 (recurso n.º 18/2001), en la que afirmamos que debía "tenerse en cuenta, ante todo, que las anulaciones de las liquidaciones provisionales se produjeron, no por la existencia de vicios de nulidad de pleno derecho, al no concurrir las causas de los" arts. 153 de la L.G.T. y 62 de la Ley 30/1992, "sino de simple anulabilidad"; y "[a]nte esta realidad, si no existió nulidad de pleno derecho, las liquidaciones anuladas interrumpieron la prescripción, de acuerdo con la doctrina sentada por esta Sala, entre otras, en la reciente Sentencia de 19 de abril de 2006" (FD Cuarto)» [Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2010, recurso de casación n.º 1707/2003 (NFJ038680). Fundamento Tercero].

²⁰ De la misma opinión FALCÓN Y TELLA cuando señala que «lo anterior no impide, (...), que la Administración pueda iniciar un nuevo procedimiento de comprobación, o continuar las actuaciones a través de nuevas diligencias de comprobación, nuevas alegaciones previas, nueva acta y puesta de manifiesto para alegaciones, y nueva liquidación» (FALCÓN

De ahí que la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, dictada en el recurso de casación en interés de ley n.º 1215/2011 (NFJ049299), ha fijado «como doctrina legal (dando carpetazo en el ámbito puramente tributario a la doctrina del «*tiro único*») que «la estimación del recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia.» (Fundamento Quinto)²¹.

Bajo esta perspectiva pudiera afirmarse que las oficinas gestoras cuentan con múltiples posibilidades de *acertar* en la regularización de los obligados tributarios. De manera que si a la primera no ha podido ser, a la segunda o, por qué no, a la tercera, sean capaces de emitir un acto (tributario o sancionador) ajustado al ordenamiento. Para evitar este tipo de situaciones, al hilo de las valoraciones fiscales, el Tribunal Supremo ha construido una jurisprudencia en torno al concepto de *reiteración en el error* que limita el número de intentos de que disponen las Administraciones tri-

Y TELLÀ, R.: «La improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones cuando la liquidación se anula por razones de fondo: STS de 7 de abril de 2011», *Quincena Fiscal*, núm. 15/2011). Como estamos razonando, compartimos este posicionamiento salvo en un extremo: no es posible la reposición de actuaciones, únicamente cabe la incoación de otro procedimiento tributario, puesto que la retroacción solo está prevista para actos anulados a raíz de concretos vicios formales.

- ²¹ Sin embargo, los votos particulares suscritos en esta sentencia reflejan que la cuestión dista de estar solucionada (cuando menos, desde una perspectiva conceptual). Así el *primer voto particular*, sostiene que «reconocer la posibilidad de que la Administración pueda volver a pronunciarse sobre el mismo objeto del acto anulado, manteniendo al mismo tiempo que los actos anulables tienen eficacia interruptiva, y, por tanto, que existe plazo para volver a liquidar por haberse impugnado la liquidación inicial, supone dejar indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios, máxime cuando la revisión, tanto en la vía administrativa como en la judicial, suele precisar extensos periodos de tiempo para su tramitación, que superan el plazo de los cuatro años de la prescripción, y desconocer el principio de seguridad jurídica, al que en definitiva responde el establecimiento de plazos de prescripción de los derechos de la Administración a practicar o a recaudar liquidaciones tributarias». Por su parte, en el *segundo voto particular* se afirma «con un sector de la doctrina, [que] entiende que una vez constatada la inexistencia de facultad atribuida por la LJCA a un órgano judicial para ordenar la retroacción de actuaciones en la resolución de un recurso contencioso-administrativo si ninguna de las pretensiones ejercitadas lo solicita, la Ley Jurisdiccional únicamente permite la estimación del recurso y, en su caso, la anulación de la liquidación tributaria, total o parcialmente, si es contraria a Derecho, pero sin poder adoptar judicialmente, "motu proprio", la decisión de que se retrotraigan las actuaciones hasta el momento en que la Administración cometió el vicio que ha dado lugar a esa nulidad si así no ha sido solicitado por la parte recurrente. *Menos podrá, obviamente, la Administración tributaria iniciar nuevas actuaciones si el Juez o Tribunal no le ha autorizado para ello. Los actos tributarios no pueden ser reiterados cuando los mismos han sido anulados por sentencia judicial, cualquiera que haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación* (actos nulos de pleno derecho o actos anulables). También se ha mostrado crítica la doctrina que ha considerado que este criterio del Tribunal Supremo podría incidir sobre el principio de seguridad jurídica y, en particular, sobre el derecho a la tutela judicial efectiva en la medida que permite que una vez anulada la primera liquidación se pueda dictar otra nueva "que podría tener en cuenta –destaca GARCÍA DE PABLOS– nuevas circunstancias no recogidas en el procedimiento administrativo previo o no aquilatarse al contenido estricto de la sentencia» (Cfr., GARCÍA DE PABLOS, J. F.: «La retroacción de las actuaciones administrativas: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012», *Quincena Fiscal*, núm. 8/2013).

butarias para valorar correctamente y que, en nuestra opinión, es perfectamente trasladable a todos los procedimientos de aplicación de los tributos²², que viene siendo aplicada por los tribunales²³.

3. Una vez configurada esta doctrina legal, que neutraliza cualquier impedimento a dictar (dentro de las coordenadas vistas) una «nueva liquidación en los términos legalmente procedentes». Se suscita la elección del procedimiento que la Administración tributaria el procedimiento deberá incoar, descartando la retroacción de actuaciones que, como hemos destacado, está circunscrita a la estimación por vicios formales. Y para ello caben, en principio, dos caminos.

Con el primero se trataría de una especie de continuación del procedimiento inicial, esto es, de una *reapertura* por parte de la oficina gestora de aquel primer procedimiento a fin de dictar un nuevo acuerdo liquidatorio, enmendando los vicios e irregularidades sustantivos desencadenantes

²² Pues como se razona en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2012 [rec. de casación n.º 2116/2009 (NFJ055046)], «*A la Administración no se le puede imponer la tesitura de acertar a la primera*, de modo que si yerra ya no tenga posibilidad alguna de liquidar el tributo, aun cuando su potestad no haya prescrito. *Es claro que estas nuevas actuaciones no pueden desembocar en la reiteración del acto anulado, incurriendo en los mismos defectos de forma o de fondo*, pues en tal caso decaería el derecho a liquidar. Así lo ha entendido la Jurisprudencia al afirmar que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación no tiene carácter ilimitado, ya que la retroacción de actuaciones no puede multiplicarse poco menos que hasta que la Administración acierte o actúe correctamente (STS de 7 de octubre de 2000). La sentencia de esta Sala de 26 de marzo de 2012 (casa. 5827/2009) ha recordado que la jurisprudencia *ha establecido un límite a la posibilidad de que la Administración liquide de nuevo cuando, retrotraídas las actuaciones, vuelve a dictarse un acto que adolece del mismo o similar vicio que el inicialmente anulado. En tal tesitura, no cabe dictar una nueva liquidación en aras de la seguridad jurídica*. En realidad, cuando ocurre tal, si el defecto es reiterado, se produce un acto que frontalmente no ejecuta la decisión económico-administrativa o jurisdiccional que ordenó la retroacción de las actuaciones para practicar una nueva liquidación sin el vicio que motivó la anulación. En esas situaciones, la imposibilidad de reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las Administraciones públicas en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992) y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003, entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las Administraciones públicas a la ley y al derecho (ex art. 103.1 de la Constitución española). Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [en este sentido tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98, 4723/09 y 6393/09, FJ 3.º en los tres casos)» (Fundamento Tercero, *in fine*).

²³ Entre otras, la Sentencia del TSJ de Castilla y León número 715/2013, de 26 de abril (NFJ052019), sosteniendo que «La Administración tributaria, de manera totalmente incomprensible, ha practicado cuatro liquidaciones, las tres anteriores han sido anuladas por el propio TEAR: la primera y la tercera por ausencia de motivación y la segunda por otros defectos. Ello comporta la nulidad de la resolución del TEAR impugnada y de la liquidación provisional practicada por la AEAT por importe de 11.154,63 euros y 3.087,14 euros, de intereses de demora, pues, como se ve en la doctrina del Tribunal Supremo, la retroacción del procedimiento en tres ocasiones supone un claro exceso que no puede ser admitido. Estas razones determinan que deba acogerse, como se hace, la impugnación de la parte actora y anularse la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y la liquidación provisional de la que trae causa y declarar el derecho del contribuyente a no ser objeto de nuevo procedimiento administrativo por los mismos hechos» (Fundamento Segundo).

de la anulación. Y la segunda alternativa consistiría en la incoación de un nuevo procedimiento tributario, totalmente desconectado del primigenio; estaríamos ante una nueva y plena oportunidad para que la Administración tributaria regularizara (esta vez sí) correctamente al contribuyente.

Nuestra LGT guarda silencio sobre esta cuestión y ha sido el Reglamento de revisión en vía administrativa el que ha regulado esta hipótesis en su artículo 66.3. Y, de acuerdo con el mismo, en tales casos, esto es:

«Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre».

Pues bien, conforme a dicho precepto, parece claro que lo procedente es la *reapertura* del primer procedimiento tributario, manteniendo su vigencia los actos de trámite del *iter* procedimental que no se han visto afectados por el motivo sustantivo de anulación. Y, por lo mismo, lo que nunca procederá es la incoación de un *nuevo y segundo* procedimiento que haga *tabla rasa* del primitivo. En otras palabras, en los supuestos de estimación (total o parcial) por motivos materiales en donde la instancia revisora (administrativa o judicial) se limita, sin más (esto es, sin indicar en su fundamentación jurídica ningún criterio de ejecución), a anular (total o parcialmente) el acto liquidatorio recurrido, existe una *continuidad procedimental* respecto del procedimiento tributario originario; a diferencia de lo que ocurre (como veremos) cuando se trata de actuaciones de *mera ejecución* (ex art. 66.2 RGRVA).

Ahora bien, esta *reapertura* del procedimiento original plantea dudas en cuanto al ámbito de actuación de que disponen las Administraciones tributarias. Concretamente, las oficinas gestoras, ¿podrían ahora, tras la devolución del expediente, analizar y resolver aspectos que, si bien ya estaban dentro del alcance del procedimiento, no fueron regularizados (por el motivo que fuere) en un primer momento? O, por el contrario, aquellas, ¿deben atenerse al mandato de la resolución total o parcialmente estimatoria con el objetivo estricto y exclusivo de subsanar únicamente el vicio de fondo que determinó la anulación?

Podría afirmarse que, por exigencias del principio de la interdicción de la *reformatio in peius*, solo habría cabida para la segunda alternativa, es decir, que la Administración respectiva solo estaría facultada para reparar la irregularidad sustantiva sin posibilidad de ir más allá, con la finalidad de comprobar otras cuestiones que no fueron tenidas en cuenta anteriormente, aunque estuvieran incluidas, ab initio, en el ámbito de actuación del procedimiento. Sin embargo, no tenemos claro que dicho principio operara en tales casos habida cuenta de que si bien no hay duda de que el mandato de la *reformatio in peius* despliega efectos respecto a la prohibición de empeorar la situación del recurrente a resultas de su *propio* recurso o reclamación; sí pueden existir reparos para el caso de que, a la vez que se subsana el vicio sustantivo, se regulariza algún aspecto del contribuyente que inicialmente no fue comprobado, ni, obviamente, analizado por la instancia revisora o judicial.

Asimismo, hay que plantearse las diferencias (si existen) que hay entre una *retroacción* por motivos formales (en los términos que hemos visto en los apartados anteriores) y una *reapertura* del procedimiento por circunstancias de fondo. En principio, la única que atisbamos se circunscribe al alcance de las actuaciones, pues mientras que la *retroacción debe* limitarse exclusivamente a reparar el defecto de procedimiento, sin habilitar a la oficina gestora para realizar actuación material alguna. En la *reapertura* del procedimiento queda abierta la posibilidad de ampliar el marco de actuación sustantivo siempre que se encuentre dentro de los conceptos y periodos impositivos objeto del primitivo procedimiento.

Lo que sí queda claro es que los órganos de aplicación de los tributos nunca podrán iniciar, a resultas de una resolución estimatoria por motivos de fondo, un *nuevo* procedimientos tributario, distinto del primitivo; en funciones de ejecución, su actuación deberá incardinarse dentro del procedimiento primigenio (que nosotros hemos denominado *reapertura* del procedimiento).

4. No obstante, en nuestra opinión, lo idóneo sería la creación de un procedimiento específico de ejecución que tuviera como presupuesto de activación el ejercicio de las potestades tributarias en retroacción de actuaciones (independientemente del tipo de motivo –formal o sustantivo– que hubiera motivado la anulación de los actos impugnados), sometido a unas coordenadas de alcance, de forma y de tiempo precisas y determinadas. Y así superar la situación de indeterminación actual.

VII. LAS ACTUACIONES DE MERA EJECUCIÓN: EL ARTÍCULO 66.2 DEL RGRVA

1. Queda por analizar una variante con relación a las estimaciones de recursos o reclamaciones por razones sustantivas en las que la resolución (administrativa o judicial), a la vez que anula los acuerdos recurridos, establece en su fundamentación jurídica *criterios de ejecución o de regularización* que tendrán que ser aplicados por la Administración tributaria que resulte competente. Es la hipótesis que regula el artículo 66.2 del RGRVA:

«Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo».

2. La primera cuestión que hay que abordar es la correcta conceptualización de este supuesto que no se corresponde ni con la retroacción de actuaciones (*ex art. 66.4 RGRVA*), solo prevista para irregularidades de procedimiento; ni (y aquí se encuentra lo relevante) con la *reapertura* del procedimiento en caso de anulación del acto por vicios sustantivos (*ex art. 66.3 RGRVA*). En este caso (como hemos visto) la instancia (revisora o judicial) únicamente anula el acuerdo liquidatorio con base en una incorrecta aplicación de la normativa tributaria, dejando la puerta abierta a que la Administración actuante *reabra* el procedimiento tributaria primitivo en los términos y con las limitaciones ya analizadas. Ahora, en el artículo 66.2 del RGRVA, se regula esta misma situación con un matiz diferencial añadido consistente en la concreción por parte de la autoridad revisora de *elementos de regularización* en el caso enjuiciado, que la oficina gestora se ve en la obligación de ejecutar a través de las denominadas actuaciones de *mera ejecución* o, de acuerdo con la dicción literal del artículo 66.2 del RGRVA, «*actos resultantes de la ejecución* de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa».

En definitiva, estamos sosteniendo que el artículo 66.2 del RGRVA establece un *supuesto específico de ejecución* y, frente al parecer mayoritario de la doctrina, no nos encontramos ante un precepto que «regula las *normas generales* de ejecución»²⁴.

Esta alternativa, ni mucho menos infrecuente, no ofrece interrogantes cuando viene de la mano de una autoridad judicial, en el ejercicio de la potestad jurisdiccional. Sin embargo, no ocurre lo mismo (o, cuando menos, albergamos cierta incertidumbre) si se trata de una resolución administrativa, emitida por un órgano revisor ya que, como hemos visto, los TEA no pueden desempeñar el rol de órganos liquidadores o de aplicación de los tributos y qué duda cabe de que la introducción de *factores de corrección en la regularización*, más allá de la mera justificación de la anulación de los actos recurridos, puede derivar en un *solapamiento de identidad* no acorde con el artículo 83.2 de la LGT.

3. De este planteamiento se deducen importantes consecuencias, a saber:

- 1.^a Aquí nos encontramos ante un *procedimiento estricto de ejecución*, totalmente *separado* del procedimiento tributario primitivo (a diferencia del supuesto regulado en el art. 66.3 RGRVA), tal y como se advierte en el mismo artículo 66.2 del RGRVA («Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que

²⁴ RUIZ TOLEDANO, J. I.: «La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 87/2009, pág. 83.

tuviese su origen el acto objeto de impugnación.)). Y que ha recibido el refrendo del Tribunal Supremo a raíz fundamentalmente de su Sentencia de 30 de junio de 2004 [dictada en el recurso de casación en interés de ley n.º 39/2003 (NFJ019014)] al sostener que «cuando los Órganos competentes de la Inspección de los Tributos, ejecutan una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo, o una sentencia de un Tribunal Contencioso-Administrativo, *no están propiamente ejerciendo una actividad inspectora*, es decir *no se trata de una "actuación de la Inspección"* a los efectos del artículo 31.4 del RGIT, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril» (Fundamento Quinto). En definitiva, en las actuaciones de *mera ejecución* sí que se rompe la *continuidad* con el procedimiento tributario que originó el recurso o la reclamación, a diferencia de lo que ocurre con las actuaciones del artículo 66.3 y 66.4 del RGRVA.

- 2.^a Se cercena la posibilidad de que la Administración tributaria intente la *reapertura* del procedimiento tributario pues se encuentra compelida a ejecutar estrictamente lo ordenado por la resolución estimatoria, so pena de incurrir en *desviación de poder*²⁵. La oficina gestora encargada de ejecutar se encuentra en una *situación vicaria y de total dependencia* respecto de lo acordado por el órgano revisor o judicial, sin margen alguno de discrecionalidad, puesto que aquí *ya no se ofrece una segunda oportunidad a la Administración para que acierte* (a diferencia, también, del caso previsto en el art. 66.3 RGRVA), habida cuenta de que el *factor de corrección* ya se encuentra en la fundamentación jurídica de la resolución estimatoria.
- 3.^a La ejecución se debe llevar a cabo en el breve plazo «de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución» (art. 66.2 RGRVA). La estipulación de un plazo tan perentorio responde a la lógica de la naturaleza de las actuaciones (de *mera ejecución*) que debe llevar a cabo la Administración actuante. No siendo de aplicación el plazo del artículo 150.5 de la LGT, únicamente previsto (como analizaremos en el epígrafe siguiente) para las situaciones reguladas en artículo 66, apartados tres (anulación por vicios de fondo, sin estipulación de criterios de ejecución) y cuatro (anulación por vicios de forma, con retroacción de actuaciones) del RGRVA²⁶.

²⁵ Vid., *infra*, epígrafe IX, apartado 1.2.

²⁶ También apuntó en esta dirección ESEVERRI MARTÍNEZ, aunque sin diferenciar (como sostenemos aquí) entre los supuestos del artículo 66.2 y 66.3 del RGRVA, defendiendo que «dicha orden de reposición de lo actuado no debe llevarse a término cuando se advierta una causa de anulabilidad del acto administrativo con fundamento en cuestiones de derecho sustantivo, porque en tales casos, siguiendo el pronunciamiento del órgano revisor en sus propios términos solo es posible proceder a la ejecución de la resolución así dictada en el plazo de un mes conforme lo ordena con carácter general el artículo 66.2 RGRVA» (ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 7/2007). Si bien otro sector de la doctrina sostiene una aplicación estandarizada del artículo 150.5 de la LGT a cualquier actuación inspectora de ejecución y, por lo mismo, la inaplicación del plazo previsto en el artículo 66.2 del RGRVA. En esta línea, SOLER ROCH argumenta que «en relación con el plazo de ejecución sí puede decirse que la norma contenida en el artículo 150.5 de la LGT hace prevalecer los plazos previstos para el procedimiento de inspección (doce o seis meses, según el caso), sobre el plazo general de un mes que establece el Reglamento General de Revisión para la

En este sentido, compartimos el criterio sustentado por la Audiencia Nacional, entre otras, en su Sentencia de 7 de diciembre de 2011 [rec. n.º 446/2008 (NFJ046233)] que, bajo la diferenciación entre actuaciones «de retroacción» y «de mera ejecución», rechaza la aplicación del artículo 150.5 de la LGT a estas últimas:

«(...) En el caso analizado, aunque el TEAC –en su resolución de 16 de marzo de 2006– *no ordenaba expresamente la "retroacción"*, el propio Tribunal Central admite que el supuesto es equivalente aunque, como se ha dicho, no considera de aplicación el precepto más arriba transcrito. Idéntica cuestión a la ahora suscitada ha sido abordada y resuelta por esta misma Sección en las sentencias de 19 de enero de 2011, dictada en el recurso núm. 10/2008, y 6 de octubre de 2011, dictada en el recurso núm. 416/2008, a cuyos pronunciamientos nos remitimos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Tal y como sucedía en los asuntos resueltos en dichas sentencias, debe en primer lugar analizarse la naturaleza que ostentan las actuaciones realizadas por la Inspección en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de marzo de 2006. *Y, como sucedía entonces, la Sala –dados los términos de dicha resolución– entiende que nos encontramos ante meras actuaciones de ejecución de una resolución económico-administrativa y no ante una retroacción de actuaciones inspectoras*, tal y como defiende tanto el TEAC en la resolución que se revisa como la parte recurrente en su escrito de demanda, pues la retroacción de actuaciones exige para su existencia que sea "ordenada" por la resolución judicial o económico-administrativa (v. art. 150.5 de la Ley General Tributaria).

Decimos que nos hallamos ante actuaciones de ejecución de una resolución económico-administrativa porque esta, sin ordenar la retroacción de actuaciones del procedimiento inspector seguido en su día, anula la liquidación inicial impugnada para la práctica de una nueva de acuerdo con lo expuesto en sus razonamientos jurídicos. Tan es así, que el acuerdo inspector se dicta "en ejecución de la resolución dictada por el TEAC", que señala al interesado que "no es susceptible de recurso autónomo alguno, salvo por las cuestiones nuevas" y que le ofrece, en caso de disconformidad con el mismo y en relación con las cuestiones ya resueltas que han sido objeto de ejecución, la posibilidad de plantear incidente de ejecución ante el Tribunal que dictó la resolución que se ejecuta. Consecuentemente, en estas actuaciones la Inspección está desarrollando una función de ejecución económico-administrativa que no constituye, estrictamente, actuación inspectora de comprobación e investigación, tal y como ha declarado el Tribunal Supremo en sentencias de 6 de junio de 2003, 30 de junio y 4 de octubre de 2004, entre otras.

ejecución de resoluciones en su artículo 66.2. Naturalmente, la norma legal prevalece por razones de rango y especialidad, pero es que además se trata de una norma lógica si se tiene en cuenta que el objeto de la resolución en estos casos es la reanudación de las actuaciones inspectoras para lo cual, establecer un plazo general y único de un mes no parece la solución más adecuada» (SOLER ROCH, M.ª T.: «La ejecución de resoluciones, autonomía v. continuidad», *Memoria del 2007 del Consejo para la Defensa del Contribuyente*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2008).

Cierto es que no puede olvidarse, tal y como ha quedado expuesto, que el nuevo artículo 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003, aplicable al presente supuesto, introduce una importante novedad relacionada con la duración de las actuaciones del procedimiento de inspección y que afecta a los procedimientos en los que una resolución judicial o económico-administrativa ordene su retroacción, al establecer que aquellas deberán finalizar en un determinado plazo, agregando que dicho plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Ahora bien, no es menos cierto que *para que dicho precepto resulte de aplicación es necesario que nos encontremos ante una auténtica retroacción de actuaciones que exige, en primer término, un pronunciamiento expreso en tal sentido en una resolución económico-administrativa o judicial que así lo ordene*, y en segundo término, que dicha retroacción de actuaciones tenga por causa haber apreciado la resolución la existencia de un defecto formal que haya disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, tal y como determina expresamente el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al señalar en su segundo párrafo que "cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal". (...) Conforme a cuanto antecede, estima esta Sala y Sección que *nos encontrarnos ante actuaciones de mera ejecución de una resolución económico-administrativa, por lo que no resulta aplicable el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria invocado por la parte recurrente*» (Fundamento Tercero)²⁷.

Es cierto que en este supuesto, conforme a la línea aquí sostenida, no establece consecuencia alguna en caso de incumplimiento del citado plazo, sobre todo en lo referente a una posible prescripción tributaria²⁸; pero tampoco resulta necesario puesto que estamos ante una actuación de

²⁷ En idéntico sentido, la Sentencia del TSJ de Madrid número 363/2012, de 17 de abril (NFJ048009), cuando sostiene que «no concurren los requisitos exigidos en el artículo 150.5 de la Ley 58/2003, pues su aplicación está condicionada a la existencia de una resolución judicial que "ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras", retroacción que no ordenó la sentencia de esta Sección» (Fundamento Quinto, *in fine*). También la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana número 906/2013, de 21 de junio (NFJ052317), Fundamento Tercero. Y la Resolución del TEAC de 30 de marzo de 2012, Fundamento Tercero [R. G. 78/2003 (NFJ046524)]. Contrario a este posicionamiento un sector de la doctrina que a partir de un concepto amplio y material de «retroacción» se muestra partidario de aplicar el artículo 150.5 de la LGT a cualquier actuación inspectora de ejecución; puesto que «aunque solo se tratase —destaca FALCÓN Y TELLA— de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones, o retroacción procedimental» (Cfr., FALCÓN Y TELLA, R.: «El artículo 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retroacción de actuaciones», *Quincena Fiscal*, núm. 15-16/2007).

²⁸ Como destaca SÁNCHEZ PEDROCHE, «nada señala el RR sobre el posible incumplimiento de dicho plazo, que no tendrá más consecuencias que las que pudieran derivarse de la posible prescripción de las acciones administrativas si el retraso de la Administración hubiera sido tal que desde la última de las actuaciones tendentes a la ejecución de la resolución hubieran transcurrido más de cuatro años» (Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: *Revisión administrativa en vía tributaria*, CEF, Madrid, 2006, pág. 985). Con posterioridad, RUIZ TOLEDANO ha recogido la doctrina administrativa que viene sosteniendo que el incumplimiento del plazo de un mes «no implica la anulabilidad del acto de ejecución dictado (TEAC 29 de marzo de 2007, RG 3642/2003), pues no se prevé ningún efecto específico para los casos de

estricta ejecución, desgajada del procedimiento tributario del que traía causa, en donde la Administración debe atenerse a *cumplir con lo ordenado* en la resolución estimatoria; en otras palabras, estamos ante un auténtico *caso cerrado* a expensas únicamente de su materialización en el correspondiente acuerdo liquidatorio; todo ello bajo el manto protector del instituto de la *desviación de poder* para cualquier tipo de incumplimiento procedente del órgano encargado de la ejecución.

4. De acuerdo con el posicionamiento defendido en estas páginas, consistente, en definitiva, en deslindar las distintas hipótesis ejecutorias que contempla el artículo 66 del RGRVA, ha sido alterado con la introducción (a través del RD 1/2010, de 8 de enero) de un nuevo apartado 8 en el artículo 197 del RGGIT, que ha venido a reconocer a los órganos inspectores en actuaciones *de mera ejecución* (ex art. 66.2 RGRVA) las potestades propias del procedimiento de inspección o, como reza el precepto reglamentario, «para la *ejecución* de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, *ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre...*».

En nuestra opinión se trata de una modificación que *distorsiona* el mapa ejecutorio en un nuestro ordenamiento tributario pues supone otorgar a la Inspección de los Tributos la posibilidad de reabrir cualquier procedimiento de comprobación inspectora que no solo ha finalizado sino que, además, ha sido *revisado* por la instancia administrativa o judicial, con indicación de criterios específicos de regularización (como hemos dicho, un verdadero *caso cerrado*). De manera que, por ejemplo, las Administraciones tributarias demandadas ante una resolución (administrativa o judicial) contraria a sus intereses (que es lo más probable en actuaciones de *mera ejecución*) en un caso concreto, al amparo de esta novedad reglamentaria, podría optar entre instar el oportuno régimen de recursos o bien *ejecutar* la resolución con reconocimiento expreso de potestades tributarias para efectuar (con independencia del *nomen iuris* que se utilice) una nueva comprobación y, para colmo, sin tiempo para ello puesto que las *actuaciones de mera ejecución* cuentan con el perentorio plazo de un mes (art. 66.2 RGRVA) al no ser de aplicación (ahora ya sin duda alguna con el vigente art. 197.8 RGGIT) el plazo ni las consecuencias de su incumplimiento que establece el artículo 150.5 de la LGT, únicamente previsto para las actuaciones de retroacción estricta (esto es, las del art. 66.4 RGRVA)²⁹. En definitiva, estamos ante la creación, sin el apoderamiento legal necesario, de un auténtico procedimiento inspector sui generis cuyo presupuesto de activación será la ejecución de resoluciones administrativas o judiciales.

incumplimiento de este plazo, sin perjuicio de que, en su caso, resultara aplicable la norma limita la exigencia de intereses de demora a favor de la Administración prevista en el artículo 26.4 de la LGT (TEAC de 4 de diciembre de 2007, RG 1646/2007) y no supone la caducidad del procedimiento (TEAC de 31 de enero de 2008, RG 4031/2004 y 28 de abril de 2009, RG 4250/2004)» (Cfr., RUIZ TOLEDANO, J. I.: «La ejecución...», *op. cit.*, pág. 84).

²⁹ Como señala FALCÓN Y TELLA, «el nuevo apartado quiere asegurar que cabe retroacción de actuaciones aunque no se prevea expresamente en la sentencia o resolución anulatoria. Pero al mismo tiempo pretende que el artículo 150.5 solo se aplique cuando el fallo ordena expresamente la retroacción, lo que manifiestamente es incompatible con lo anterior» (FALCÓN Y TELLA, R.: «El nuevo apartado 8 del artículo 197 del Reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección: un manifiesto intento de vaciar de contenido el plazo máximo aplicable en la retroacción de actuaciones inspectoras», *Quincena Fiscal*, núm. 6/2010).

VIII. PLAZO PARA EJECUTAR UNA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES O EL ARTÍCULO 150.5 DE LA LGT

1. Hasta el momento hemos analizado los cauces procedimentales de que disponen las Administraciones tributarias para ejecutar las resoluciones administrativa (y judiciales) total o parcialmente estimatorias que devienen en una anulación de los actos impugnados. Ahora bien, esta ejecución deberá llevarse a cabo en un plazo determinado so pena de prolongar sine die los procedimientos tributarios, circunstancia, esta última, ciertamente inadmisibile en términos de seguridad jurídica.

Con el objeto de regular esta cuestión, nuestra LGT lo aborda en su artículo 150.5, ofreciendo un marco jurídico que no existía en la LGT de 1963 y que fue fuente de diversas y contradictorias soluciones jurisprudenciales³⁰.

2. El artículo 150.5 de la LGT establece que cuando una resolución administrativa o judicial ordene la retroacción de actuaciones inspectoras estas deberán finalizar dentro del plazo que reste (de 12 o 24 meses, *ex art.* 150.1 LGT) o en seis meses, si aquel fuera inferior; computado desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar. Es cierto [como se afirma en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011, rec. de casación n.º 1908/2008 (NFJ044123)] que dicho precepto «tiene un ámbito de aplicación muy claramente delimitado» (Fundamento Primero). Sin embargo, cabe plantearse si ofrece una regulación completa y cerrada sobre esta cuestión.

3. No hay duda de que esta regulación se refiere al procedimiento de inspección, reconociendo a las actuaciones de retroacción la naturaleza de «inspectoras», a diferencia de lo que ocurría con la normativa anterior. En efecto, «esta cuestión –destaca LÓPEZ CANDELA– queda claramente resuelta en la vigente ley, toda vez que el artículo 150.5 se ubica, precisamente, en el precepto relativo al "plazo de las actuaciones inspectoras"»³¹. Ahora bien, estando de acuerdo con este razonamiento, habrá que colegir, en coherencia con el mismo, que las actuaciones de *mera ejecución* (*ex art.* 66.2 RGRVA) quedan a extramuros del artículo 150.5 de la LGT.

Asimismo hay que plantearse la situación de las actuaciones de ejecución que puedan desarrollar los órganos de gestión o de recaudación tributaria; ¿también resulta aplicable el artículo 150.5 de la LGT a tales hipótesis?

³⁰ Como se explicita en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011 [rec. de casación n.º 1908/2008 (NFJ044123)], «antes de la Ley 58/2003, General Tributaria, no se preveía esta situación, lo que dio lugar a soluciones dispares de los órganos jurisdiccionales, pues mientras algunos consideraron que la demora de la Administración en la continuación de las actuaciones inspectoras se consideraba interrupción injustificada de las mismas, anulando los efectos interruptivos de la prescripción, otros entendieron que este tipo de situaciones no eran propiamente actuaciones inspectoras y debían regirse por las normas de ejecución de las resoluciones administrativas o jurisdiccionales, solución esta adoptada por las Sentencias de esta Sala de 6 de junio de 2003 y 30 de junio de 2004, esta última dictada recurso de casación en interés de ley» (Fundamento Primero).

³¹ Cfr., LÓPEZ CANDELA, J. E.: «Una adecuada exégesis del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria», *RCyT. CEF*, núm. 350, mayo 2012, pág. 148.

En nuestra opinión, dicho precepto solo es aplicable a los procedimientos de inspección, para los restantes procedimientos, aunque no exista una remisión específica, habrá que acudir al plazo general de resolución previsto en el artículo 104.1 de la LGT y que no es otro que el de seis meses, computado (pese al vacío legal existente) desde la remisión efectiva del expediente a la oficina gestora o recaudadora.

4. Verificado que el artículo 150.5 de la LGT solo está previsto para actuaciones inspectoras, su presupuesto habilitante también contempla una serie de condicionantes. Así se supedita su activación a que la resolución (administrativa o judicial) «ordene la retroacción» y ya hemos analizado que la «retroacción» solo está prevista para cuando se aprecien en los actos recurridos determinados vicios formales causantes de una indefensión material (*ex art. 239.3 LGT*); de manera que, conforme a una interpretación literal de aquel, podría concluirse que el mismo no resultaría aplicable cuando la estimación de la resolución hubiera venido motivada por razones de fondo, en las que no cabe hablar, *sensu stricto*, de retroacción de actuaciones.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2013 [rec. de casación n.º 3369/2012 (NFJ050709)] ha venido a solucionar acertadamente esta cuestión sosteniendo que:

«(...) que el artículo 150.5 de la LGT no solo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también cuando se anula por razones de fondo, aunque un sector de la doctrina entienda que la orden de reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya incurrido el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión solo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente. Aunque solo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones pues el acto de liquidación y su posterior notificación forman parte del procedimiento inspector pues ya no cabe afirmar que los procedimientos tributarios terminan con la resolución y que las actuaciones de notificación no son "actuaciones inspectoras", tesis que se fundaba en una formalista diferenciación entre validez y eficacia de los actos administrativos» (Fundamento Tercero)³².

4.1. Asimismo cabe plantearse, como otro posible condicionante, si el artículo 150.5 de la LGT proyecta sus efectos respecto de aquellas resoluciones que estimando el recurso o reclamación no prevén u ordenan en su parte dispositiva retroacción de ningún tipo, limitándose simplemente en el fallo a anular los actos impugnados; y posteriormente la Inspección en ejecución dicta unos nuevos acuerdos liquidatorios.

³² Doctrina que viene siendo reconocida por la Audiencia Nacional (entre otras) en sus Sentencias de 6 de junio de 2013 [rec. n.º 257/2010 (NFJ052398), Fundamento Séptimo] y de 20 de junio de 2013 [rec. n.º 204/2010 (NFJ051265), Fundamento Tercero].

Entendemos que el artículo 150.5 de la LGT también es aplicable a estos casos habida cuenta de la *identidad de razón* existente con el supuesto expresamente previsto en el referido artículo³³; siempre, claro está, que no nos encontremos ante actuación *de mera ejecución* del artículo 66.2 del RGRVA.

5. Otra cuestión problemática son las consecuencias derivadas del incumplimiento del plazo previsto en el artículo 150.5 de la LGT; en concreto, si a este caso (de actuaciones inspectoras de ejecución de resoluciones administrativas o judiciales) le es aplicable el artículo 150.2 a) de la LGT, que establece que, ante el incumplimiento del plazo legal de duración del procedimiento inspector, «no se considerará interrumpida la prescripción».

5.1. El Tribunal Supremo ha venido a solventar esta cuestión anudando el apartado 5 del artículo 150 de la LGT con el apartado 2 del mismo precepto legal, puesto que:

«(...) el artículo 150 al establecer las consecuencias singulares derivadas del incumplimiento del plazo de las actuaciones inspectoras, ha de prevalecer sobre la regulación genérica para la interrupción de los plazos de prescripción del artículo 68. No tiene sentido que entre las consecuencias anudadas a la no conclusión en plazo de las actuaciones inspectoras aparezca una clara manifestación respecto a la prescripción, y en el supuesto de producirse esta circunstancia, en un periodo abierto precisamente como resultado del éxito de la defensa de los derechos del obligado tributario frente al actuar de la Administración, pueda eliminarse la manifestación más relevante. Como mantiene la actora, donde la ley no distingue no puede distinguirse, y si el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria hubiera querido establecer una limitación de efectos en cuanto a la prescripción lo hubiera hecho» [Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011, rec. de casación n.º 1908/2008 (NFJ044123), Fundamento Segundo].

5.2. Con una mayor motivación, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2013 [rec. de casación n.º 3369/2012 (NFJ050709)], ha venido a refrendar el anterior criterio jurisprudencial, concluyendo que:

«(...) La contravención del apartado 5 del artículo 150 de la LGT, es decir, el transcurso del plazo de 6 meses sin que finalice el procedimiento, debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanen.

³³ De la misma opinión LÓPEZ CANDELA, quien sostiene que «la mencionada retroacción de actuaciones opera aun cuando literalmente no se ordene, pero se deduce materialmente de la resolución que se trata de ejecutar» (LÓPEZ CANDELA, J. E.: «Una adecuada exégesis del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria», RCyT. CEF, núm. 350, mayo 2012, pág. 150).

Lo que no parece razonable es que "la nueva liquidación tardía será válida si se dicta dentro del plazo que restaría para liquidar, tomando el plazo de prescripción originario", cuando no hay ningún precepto en la norma tributaria que nos lleve a adoptar dicha conclusión y que reconozca la aplicación del artículo 150.5 de la LGT y *su incumplimiento en el año 2006, por durar el procedimiento más de 6 meses, para determinar las consecuencias del incumplimiento haya de recurrirse a normas derogadas. Si el incumplimiento del plazo máximo para resolver se produjo en 2006 habrá que estar a las consecuencias y periodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento y la consecuencia no es otra que la prevista en el artículo 150.2 de la LGT y por tanto habría prescrito el derecho de la Administración*» (Fundamento Cuarto).

En definitiva, esta doctrina legal parte de la premisa de que las actuaciones de la Inspección en funciones de retroacción o de ejecución del artículo 150.5 de la LGT tienen naturaleza «inspector» y quedan insertas dentro del procedimiento inspector originario y, por lo mismo, le es aplicable, sin excepción, el régimen jurídico propio del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.2 de la LGT³⁴.

IX. LA INCOACIÓN DEL INCIDENTE DE EJECUCIÓN: ¿CUÁNDO PROCEDE SU ACTIVACIÓN?

1. Ya hemos analizado las consecuencias procedimentales que se derivan de la anulación (ya sea por motivos formales o de fondo) de un acto recurrido en vía administrativa. Ahora hay que preguntarse por el papel que juega el incidente de ejecución y, concretamente, cuándo debe activarse y qué procedimiento debe seguirse. Estas son algunas de las cuestiones que nuestro ordenamiento tributario pretende resolver a través del parco artículo 68 del RGRA.

1.1. No obstante, antes hay que efectuar, aunque sea de manera breve, una referencia al mandato que recibe la oficina gestora de la instancia revisora una vez que esta procedió de manera tajante a la anulación de los actos impugnados; pues en tales casos las Administraciones deben, a su vez, anular todos los actos relacionados con aquellos (y, en particular, los de recaudación ejecutiva); tal y como se argumenta en la Sentencia del TSJ Cataluña número 582/2013, de 27 de mayo (NFJ052133):

³⁴ Lo contrario –como destaca MARTÍN QUERALT– supondría dejar sin eficacia alguna el incumplimiento del plazo del artículo 150.5 de la LGT «y es que de no aplicarse este precepto –el art. 150.2 LGT–, o de aplicarse únicamente en cuanto a la calificación de los ingresos que se pudieran efectuar como extemporáneos, lo que quedaría sin una auténtica eficacia es la misma previsión del artículo 150.5 de la LGT en cuanto a que incluiría un plazo que, en puridad, no resultaría operativo, pues la Administración dispondría de mucho tiempo para ejecutar la resolución que ordena la retroacción, sin que su superación tuviera otro efecto que la posibilidad de considerar los ingresos que se produjeran como espontáneos. Por ello (...) debe prevalecer la aplicación de la norma más especial –art. 150.5 LGT– respecto a la más general –art. 68 LGT–» (Cfr., MARTÍN QUERALT, J.: «La discutida duración del plazo para continuar las "actuaciones inspectoras" tras haberse acordado la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, núm. 267/2013).

«(...) cumple recordar que a tenor del artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, los actos resolutorios de los procedimientos de revisión *"serán ejecutados en sus propios términos"*, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

Pues bien, ejecutar la resolución del TEARC de 25 octubre 2007, *en sus propios términos exigía un pronunciamiento claro ordenando, por un lado, el levantamiento del embargo y, por otro lado, la devolución de las cantidades indebidamente trabadas sin que sea posible retener dichas cantidades a la espera de que se dictasen nuevos actos administrativos (providencias de apremio) que permitieran con posterioridad trabar un nuevo embargo.*

Esa retención de las cantidades supone una infracción del ordenamiento jurídico al erigirse en una *vía de hecho* proscrita en virtud de una elemental aplicación del principio de legalidad a cuyos dictados debe someterse la Administración pública (art. 103 CE).

Consecuentemente, procederá estimar el presente recurso jurisdiccional revocando la resolución impugnada y *ordenar a la Administración que proceda al levantamiento efectivo del embargo que fue anulado mediante resolución del TEARC de 17 octubre 2007, así como a la devolución de la cantidad de 35.396,06 euros con sus correspondientes intereses, y ello con independencia de que, incluso, tras el planteamiento del incidente de ejecución resuelto por la resolución aquí impugnada, se hubiesen dictado nuevos actos recaudatorios, los cuales, deberán proyectar sus efectos pro futuro pero no servir para justificar la retención de unas cantidades que debieron haber sido objeto de devolución al anularse el embargo»* (Fundamento Cuarto).

Queda claro, por tanto, que la anulación total del acto impugnado siempre repercutirá sobre los actos recaudatorios que traían causa del anulado, aspecto del que con relativa frecuencia se olvidan los departamentos de recaudación tributaria.

1.2. Es necesario destacar que las Administraciones tributarias, cuando desarrollan funciones de ejecución, se encuentran en *una situación vicaria o de dependencia* respecto de lo decidido por instancia revisora y deben ajustar su actuación a lo acordado estrictamente por la resolución estimatoria³⁵, sin que puedan utilizar esta como pretexto para, por ejemplo, reiniciar el procedimiento de inspección cuando el órgano solo ha ordenado una retroacción en el procedimiento de revisión, so pena de encontrarnos ante una *desviación de poder*; conforme se razona en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012 [rec. n.º 374/2009 (NFJ048250)]:

³⁵ Como aquilata BOSCH CHOLBI, «ejecutar una Sentencia exige limitarse a hacer lo que la Sentencia ordena. No más. Pero tampoco menos (...) Actuar de otro modo es atacar los cimientos del Estado de Derecho» (Cfr., BOSCH CHOLBI, J. L.: «Sobre la ejecución de una Sentencia que anula un valor catastral y la retroacción de efectos», *Tribunal Fiscal*, núm. 237/2010).

«(...) a) hay una extralimitación, en las liquidaciones correctoras o sustitutivas de las anuladas, de los términos de las resoluciones del TEAR de 5 de diciembre de 2001, *que debían ser ejecutadas, pues el único punto en que se ordena la retroacción, ya lo hemos dicho, consistía en dictar una nueva resolución –sin autorización para volver atrás en el procedimiento de comprobación cerrado definitivamente–* que respetase que hubo efectivamente alegaciones, las cuales no fueron objeto de examen por el Inspector Jefe.

b) Las resoluciones del TEAR de Cataluña, de cuya ejecución se trataba en este caso, constituían actos favorable al interesado, lo que en modo alguno podría discutirse, y su fallo, que contiene una estimación íntegra y no meramente parcial, es taxativo a la hora de exigir que se diera cumplimiento a lo ordenado, siendo así que, como hemos visto, se limitaba a ordenar la subsanación del trámite de audiencia al interesado omitido.

c) *La Administración, al dictar las liquidaciones nuevas, ahora recurridas, de 23 de enero de 2007, no ejercitaba por tanto la potestad liquidatoria*, tal como se define y regula en los artículos 109 y siguientes de la LGT de 1963, aplicable *ratione temporis* al asunto, como lo es ahora en los artículos 155 y siguientes de la LGT de 2003 y en los preceptos reglamentarios que la desarrollan, *sino que cumplía una función meramente subordinada a la potestad revisora del TEAR*, atribuida igualmente por las citadas Leyes, la de llevar a puro y debido término el mandato de ejecutar el acuerdo firme de dicho órgano colegiado, actividad en la que la Inspección se debía atener a los términos del mandato, sin desentenderse de ellos y, menos aún, invocando sus propias potestades autónomas.

Ello significa que *la Inspección ha incurrido, en el caso presente, en la denunciada desviación de poder, pues estamos ante una decisión desviada de su finalidad institucional propia, ya que se ha hecho uso de una facultad establecida en el ordenamiento jurídico, la de ejecutar las resoluciones de los órganos de revisión, para perseguir un fin distinto y no autorizado normativamente, el de liquidar de nuevo la deuda tributaria conforme a la conveniencia de la Administración y según el designio de soslayar los términos de la ejecución a que venía obligada.*

Aunque la desviación de poder es de difícil apreciación directa, no se precisa la prueba plena, sino que basta el razonamiento sobre la concurrencia de indicios de los que se deduce: a) *que la liquidación debió limitarse al estricto cumplimiento de lo ordenado*; b) *que no es admisible el aprovechamiento de un acto de ejecución para introducir hechos o datos nuevos, ajenos al ámbito de la revisión, con la finalidad de desactivar dicha ejecución*; c) *que se ha seguido de hecho un procedimiento inspector completo sobre el muy precario título legitimador, para ello, de un acuerdo del TEAR que contenía el mandato, que no ha llegado a obedecerse, de dictar nueva liquidación de fondo con la sola observancia, inicialmente incumplida, del trámite de audiencia al interesado.*

Por ello la liquidación adolece de un vicio de desviación de poder como modalidad de invalidez de los actos administrativos por razón del fin, conforme al artículo 70.2 de la vigente Ley Jurisdiccional, según el cual: "2. La sentencia estimará el recurso contencioso-administrativo cuando la disposición, la actuación o el acto incurrieran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder. Se

entiende por desviación de poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico". Esa desviación de poder, además, ha dado lugar a una decisión arbitraria de la Administración que vulnera el artículo 9.3 de la Constitución, que consagra el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, conducta que ha contado con el beneplácito del TEAR de Cataluña y TEAC que, en trance de determinar si sus propias resoluciones firmes habían sido o no cumplidas, ha abdicado de sus responsabilidades» (Fundamento Quinto).

Por ello, el ámbito y el tipo de actuaciones que las oficinas gestoras (incluida la Inspección de los Tributos) llevan a cabo en ejecución se encuentran sometidas a las coordenadas que el órgano revisor haya delimitado en la resolución estimatoria, es decir, en funciones de ejecución «*la Administración (...) no ejercitaba la potestad liquidatoria*, tal como era definida y regulada en los artículos 109 y siguientes de la LGT de 1963, como actualmente lo es en los artículos 155 y siguientes de la vigente LGT de 2003 (...), sino que *cumplía una función meramente subordinada a la potestad revisora del TEAC*, atribuida igualmente por las citadas Leyes, *cual era la de llevar a puro y debido término el mandato de ejecutar el acuerdo firme de dicho órgano colegiado, actividad en la que la Inspección se debía atener a los términos del mandato*, sin desentenderse de ellos y, *menos aún, invocando su propia potestad que ya había sido ejercitada en su momento*.» [Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de marzo de 2010, rec. n.º 44/2007, Fundamento Quinto³⁶ (NFJ038684)]. Esta premisa general aún es más profunda y de cumplimiento estricto cuando se trata de actuaciones de *mera ejecución* del artículo 66.2 del RGRVA.

2. Respecto al presupuesto habilitante para instar el incidente de ejecución, el artículo 68.1 del RGRVA lo condiciona a que el obligado tributario esté «disconforme» con el acto que se dicte en ejecución de la resolución (total o parcialmente) estimatoria.

Ahora bien, la referida disconformidad no podrá interpretarse en términos absolutos puesto que, acto seguido, el artículo 68.2 del RGRVA delimita tal concepto jurídico indeterminado al ordenar la inadmisibilidad del incidente, además de cuando concorra cualquiera de los motivos previstos en el artículo 239.4 de la LGT, cuando aquel se refiera a «temas ya decididos por la resolución que se ejecuta», o bien cuando se fundamente sobre «temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta».

Algún autor ha llegado a calificar como *quijotesca* esta regulación del incidente de ejecución ya que «precisamente se ordena inadmitir el incidente de ejecución en aquellos supuestos en que la incidental es la vía adecuada, y en que por tanto el incidente debería admitirse siempre, sin perjuicio de que el tribunal estime o no el mismo, según entienda que, planteándose una cuestión ya resuelta (o que pudo haberse planteado en la reclamación anterior), la ejecución se aparta o no del fallo»³⁷.

³⁶ Cfr., MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Ejecución patológica de resoluciones por la Inspección de los Tributos (A propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de marzo de 2010)», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2/2011.

³⁷ Cfr., FALCÓN Y TELLA, R.: «Los incidentes de ejecución en el nuevo reglamento de Revisión: la procedencia de reclamación cuando se planteen cuestiones nuevas», *Quincena Fiscal*, núm. 20/2007.

No hay duda de que, atendiendo a una interpretación puramente literal del artículo 68.2 del RGRVA, compartimos semejante conclusión de ahí la necesidad de llevar a cabo una *interpretación finalista* del citado precepto reglamentario a partir del *leiv motiv* que desencadena el incidente de ejecución que no es otro que la *disconformidad* con el acto dictado en ejecución (art. 68.1 RGRVA). De tal manera que la instancia revisora estará obligada a inadmitir el incidente cuando este se haya construido *con la intención de que la instancia revisora se pronuncie nuevamente sobre una cuestión ya analizada y solventada en la resolución*, pero en modo alguno procederá la inadmisión *cuando el incidente esté construido en base a una pretensión que consiste precisamente en el incumplimiento irregular de lo mandado por la resolución*; cuestión distinta será (obviamente) el parecer del órgano resolutorio.

Con relación al otro motivo de admisibilidad, que la causa desencadenante de la presentación del incidente de ejecución ya se hubiera *planteado* en la primera reclamación, rectamente interpretada tiene por objeto evitar que el incidente se convierta en una *nueva oportunidad* para el reclamante de atacar la regularización levantada por la oficina gestora; habida cuenta de que el incidente no puede convertirse en otro recurso o reclamación distinto de los ya previstos, sino que responde a una finalidad muy concreta: verificar que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión sean «*ejecutados en sus propios términos*» (art. 66.1 RGRVA). En otras palabras, lo que se veta es que el obligado tributario, en fase de ejecución y a través del incidente, elabore y ponga de manifiesto *ex novo* un motivo impugnatorio que ya se encontraba en la regularización primitiva levantada por la Administración tributaria³⁸. Ahora bien, ¿qué sucede si la *cuestión nueva* la suscita la oficina gestora a resultas de la ejecución? ¿Puede hacerlo? En caso afirmativo, ¿a través de que cauce puede reaccionar el contribuyente?

2.1. Pues bien, respecto a la posibilidad de que la Administración tributaria incorpore en fase de ejecución una *cuestión nueva* dando lugar a una regularización tributaria que, siendo respetuosa con lo ordenado por la instancia revisora, sea en algunos aspectos cualitativamente *diferentes* a la primera, hay que señalar que la jurisprudencia viene distinguiendo en función de que nos encontremos ante una retroacción de actuaciones (por motivos formales), en cuyo caso eso no será posible pues en tales casos la oficina gestora debe limitarse a subsanar la irregularidad formal, sin entrar sobre cuestiones de fondo que, por imperativo legal (art. 239.3 LGT), no han sido analizadas por el órgano revisor³⁹. Por el contrario, si nos encontramos ante una reapertura del procedimiento tributario (que se producirá, como hemos visto, solo por motivos de fondo), no habría inconveniente alguno para que se insertara en la próxima regularización una *cuestión nueva*; puesto que en estas situaciones, al encontrarnos ante el mismo procedimiento, no hay límite alguno para efectuar una regularización *completa*⁴⁰.

³⁸ Consecuentemente, si no se trata de una cuestión nueva, es decir, que ya analizada y resuelta por la primera Resolución y, a juicio del obligado tributario, nos encontramos ante una ejecución incorrecta, en modo alguno procederá invocar tal motivo de inadmisibilidad del incidente de ejecución. (Véase, en este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2013, recurso n.º 313/2010 (NFJ052726), Fundamentos Tercero y Quinto).

³⁹ *Vid, supra*, epígrafe IV, apartado 2.5.

⁴⁰ Como razona el TEAC con base en la última doctrina legal del Tribunal Supremo, «de la lectura de estas sentencias de 26 de marzo de 2012 y 14 de junio de 2012, se desprende la posibilidad de que la Administración, una vez anulada

En nuestra opinión, resulta, cuando menos paradójico (y por qué no afirmarlo, posiblemente discriminatorio y conculcador del derecho de defensa), que se conceda una nueva oportunidad a la Administración tributaria no solo para que haga bien las cosas; sino que, además, beneficiándose de su propia irregularidad, pueda *a la segunda* llevar a cabo una regularización distinta a la primera (aunque solo fuera parcialmente) introduciendo aspectos novedosos que no fueron considerados en aquella; mientras que al obligado tributario (como hemos visto a través del motivo de inadmisibilidad anteriormente comentado) se le cercena *de plano* esta posibilidad, exigiéndole que, ab initio (es decir, desde la interposición del primer recurso o reclamación), plantee todos los vicios e irregularidades que presentan los actos impugnados, sin margen alguno de *mejoramiento* en fase de ejecución.

Visto, por tanto, que la introducción de *cuestiones nuevas* solo podrá producirse en fase de ejecución cuando la anulación haya venido provocada por razones de fondo, hay que determinar el cauce de que dispondrá el obligado tributario para su impugnación, esto es, o acudir a las vías ordinarias de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa; o bien instar el incidente de ejecución que pasaría a ser el instrumento único para resolver tanto los aspectos propios de la ejecución, como aquellas cuestiones nuevas suscitadas por la oficina gestora tras la reapertura del procedimiento.

A diferencia de la regulación prevista en el Reglamento de revisión administrativa de 1996 (RD 391/1996, de 1 de marzo), cuyo artículo 111.3 preveía la impugnación de las cuestiones nuevas en vía económico-administrativa y, por tanto, no a través del incidente de ejecución, el vigente Reglamento guarda silencio, de ahí que los tribunales hayan tenido que solventarlo vía interpretativa, tal y como lo hace el TEAC en su Resolución de 20 de diciembre de 2010 [R. G. 1631/2006 (NFJ041277)]:

«(...) es necesario dejar constancia que al amparo del anterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el RD 391/1996, de 1 de marzo de 1996, se distinguían dos posibilidades; en primer lugar, el incidente de ejecución admisible en los casos de disconformidad con el acto de ejecución por considerar que este no se acomodan a lo resuelto; y en segundo lugar, la reclamación económico-administrativa en el supuesto de disconformidad con el acto de ejecución por considerar que este decide cuestiones nuevas, no resueltas en el acto que se ejecuta. De esta forma de acuerdo con el RD 391/1996 un mismo acto de ejecución era susceptible de presentar dos vías de revisión, según se tratara de la simple discordancia con lo resuelto o con nuevas controversias. Sin embargo, este régimen ha sido sustituido por el hoy vigente, establecido por la LGT y el RD 520/2005, y *ahora todo supuesto de disconformidad ha de encauzarse en el incidente de ejecución regulado en el artículo 68 del RD 520/2005, lo que permite concluir que a través de este caben plantear tanto cuestiones nuevas como cuestiones que afectan a la coherencia de la ejecución.*

una liquidación, siempre que no se trate de nulidad de pleno derecho, puede llevar a cabo una *nueva* regularización y consiguiente liquidación, antes de que concurra el plazo de prescripción» [Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012, Fundamento Tercero, R. G. 3768/2010 (NFJ049198)].

En definitiva, interesa dejar claro: que frente a los actos de ejecución de resoluciones económico-administrativas dictados por la Administración tributaria cabe interponer el potestativo recurso de reposición ante el órgano que lo dictó; que frente a los actos de ejecución de resoluciones judiciales solo cabe interponer incidente judicial (art. 109.1 de la Ley 29/1998), salvo que el interesado plantee "cuestiones nuevas" que no fueran objeto de la contienda judicial ni decididas en el fallo, en cuyo caso podrá interponer un incidente de ejecución en vía económico-administrativa, previo el potestativo recurso de reposición (art. 222 de la LGT y art. 68 del RD 520/2005)» (Fundamento Primero).

Conforme a esta doctrina administrativa, todas las actuaciones (esto es, tanto si se refieren a aspectos de correcta ejecución, como a cuestiones nuevas) frente a las que se pretenda reaccionar en fase de ejecución deben canalizarse a través del incidente (*ex* art. 68 RGRVA), quedando excluida la posibilidad de interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa⁴¹. Y, por lo mismo, no se podrán simultanear ambos tipos de acciones impugnatorias. En palabras de la Audiencia Nacional, «la impugnación de este acto de ejecución de una resolución firme del TEAC deba canalizarse *imperiosamente* a través del trámite del incidente de ejecución»⁴².

Si bien es cierto que esta puede ser una solución favorable en términos de claridad y de economía procesal, tampoco lo es menos que nos encontramos ante una cierta *desnaturalización* del incidente de ejecución que pasa, en esta fase, a ser una especie *sui generis* de reclamación ordinaria en detrimento de su finalidad originaria y conceptual que, habida cuenta de la parquedad regulatoria de la que adolece, puede plantear determinados problemas prácticos, tales como el tratamiento que debe darse a los actos resolutorios de los procedimientos de ejecución que resulten impugnados a través del incidente de ejecución a efectos, por ejemplo, de instar la suspensión de la ejecución, en principio, solo prevista en vía administrativa para el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa.

2.2. Sin embargo, lo más relevante se encuentra en la inserción de *cuestiones nuevas* dentro de la fase de ejecución, pues visto que tal posibilidad está admitida hay que precisar que la misma cuenta con un límite claro: el principio de la interdicción de la *reformatio in peius*. De tal manera que el *quantum* tributario resultante del acto resolutorio de la ejecución en ningún caso puede ser mayor (y, por lo mismo, más gravoso) que el inicialmente anulado por la instancia revisora.

3. A continuación hay que referirse a las personas e instancias legitimadas para instar el incidente de ejecución. En este sentido, únicamente lo puede activar el obligado tributario afectado,

⁴¹ No obstante, algún autor mantiene la vigencia del recurso o reclamación económico-administrativa para todo aquello del acto resolutorio que no tenga relación con la ejecución. En este sentido, RUIZ TOLEDANO afirma que «cuando posteriormente, se dicta nueva liquidación, como consecuencia de una nueva comprobación de valores (...) no debe interponer contra la misma incidente de ejecución, sino una reclamación (...) Otro ejemplo se produce cuando la resolución anula el acto porque existe un vicio de forma y ordena la retroacción (...) La nueva liquidación que se dicte tampoco resulta susceptible incidente de ejecución, sino de una nueva reclamación económico-administrativa» (Cfr., RUIZ TOLEDANO, J. I.: «La ejecución...», *op. cit.*, pág. 91).

⁴² Sentencia de la Audiencia Nacional 27 de junio de 2013, recurso n.º 214/2010 (NFJ051741), Fundamento Cuarto.

quedando cercenada esta vía para las Administraciones tributarias que en caso de dudas sobre la correcta ejecución de la resolución deberán acudir al expediente de la aclaración, conforme ordena el artículo 68.4 del RGRVA.

4. En cuanto al procedimiento del incidente, el artículo 68.3 del RGRVA señala que habrá que acudir al procedimiento general o abreviado del que trae causa la resolución estimatoria que motiva la ejecución, con la especificación (genérica e indeterminada) de la supresión de oficio de «todos los trámites que no sean indispensables para resolver la cuestión planteada».

Esta remisión plantea numerosas incertidumbres, en particular, las relativas al plazo de duración del incidente de ejecución, esto es, si el incidente cuenta con los mismos plazos que el del que trae causa (un año desde el planteamiento, si se debe tramitar conforme al procedimiento general en los términos fijados por el art. 240 LGT; o seis meses si debe sustanciarse a través del procedimiento abreviado, tal y como ordena el art. 247.3 LGT). Asimismo, surgen dudas acerca de las consecuencias que se derivarían en caso de que se incumpliera el plazo de resolución a efectos de la existencia o no de silencio negativo, habilitante para recurrir ante la siguiente instancia⁴³.

También se suscitan dudas en los trámites que podrá suprimir la instancia revisora de oficio; en concreto, si el incidente se debe tramitar por el procedimiento de revisión general, cabe plantearse acerca de la eliminación o no del trámite de audiencia para presentar alegaciones (*ex art. 236.1 LGT*) antes de resolver el incidente de ejecución. Asimismo, tampoco existe una regulación concreta respecto a la suspensión de la ejecutividad de los actos dictados en ejecución una vez instado el incidente de ejecución.

Circunstancias todas ellas, que junto con otras posibles no mencionadas, aconsejan, en un planteamiento *de lege ferenda*, una regulación más detallada y atenta del incidente de ejecución.

X. EL CÁLCULO DE LOS INTERESES DE DEMORA EN ACTUACIONES DE EJECUCIÓN

1. Las actuaciones de ejecución resultantes de la estimación de recursos y reclamaciones también viene planteando posturas encontradas con relación a la cuantificación de los intereses de demora tributarios. El artículo 26.5 de la LGT regula esta cuestión; sin embargo, lejos de haber dejado cerrada la cuestión, se han erigido dos posiciones. *La primera*, sostiene que la anulación

⁴³ Como destaca acertadamente PONT MESTRES, «el vigente Reglamento, en lo que concierne a incidentes de ejecución, se aparta completamente de la regulación anterior que se remonta año 1924 y ha sido mantenida en sucesivos reglamentos; prescinde olímpicamente de su impronta de urgencia; se olvida del plazo de cinco días para adoptar las medidas pertinentes; reconduce su regulación a las normas del procedimiento general o abreviado aplicables a la reclamación inicial (...) Es así que por sorprendente que resulte, por extraño que parezca y por inaudito que sea, los incidentes de ejecución que se planteen en vía económico-administrativa carecen actualmente de plazo específico para su resolución» (PONT MESTRES, M.: «Acerca de la supresión de la perentoriedad en los incidentes de ejecución de resoluciones económico-administrativas y su impacto en la seguridad jurídica», *Quincena Fiscal*, núm. 20/2006).

de los acuerdos liquidatorios o sancionadores recurridos implica que no deben exigirse intereses de demora al contribuyente durante el tiempo que ha durado la tramitación de los recursos estimatorios, pues, en definitiva, se trataría de una mora imputable a la Administración tributaria.

Por su parte, *la segunda*, entiende, con base a una interpretación *literal y aislada* del artículo 26.5 de la LGT, que no hay impedimento alguno para el devengo de los intereses de demora durante la referida tramitación, únicamente no se cuantificarán los intereses suspensivos; esto es, los incluidos en el acto (liquidatorio o sancionador) anulado.

2. La última doctrina legal del Tribunal Supremo parece decantarse por la primera alternativa; en particular, cuando nos encontramos ante una estimación por razones sustantivas. Así, la Sentencia de 14 de junio de 2012 [rec. de casación n.º 6386/2009 (NFJ048091)], frente a jurisprudencia anterior, concreta que:

«(...) *en el presente caso* nos encontramos ante una situación peculiar, que no encajaría de manera perfecta en el supuesto de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa, *sino ante una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conducen a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada*, fase de ejecución en la que, como hemos declarado en esta misma Sentencia, se abre el paso a la posibilidad de la Administración de corregir el yerro cometido mediante la práctica de una nueva liquidación, *doctrina que, atendida la similitud de supuestos, habilitaría la aplicación en el presente caso de lo expresado anteriormente, en el sentido de liquidar intereses de demora a cargo del sujeto pasivo por el tiempo del retraso en dictar una nueva liquidación.*» (Fundamento Octavo).

No obstante, nuestro Alto Tribunal, sin solución de continuidad, se hace eco de las posiciones contrarias a esta doctrina, destacando que:

«(...) Ahora bien, *toda la anterior doctrina fue ya objeto de crítica en sendos votos particulares* formulados a las sentencias de 28 de junio de 2010 (recurso de casación 2841/05), la antes citada de 18 de octubre de 2010 (recurso de casación 5704/07) y la de 23 de mayo de 2011 (recurso de casación de 23 de mayo de 2011). En los votos particulares de estas dos últimas se decía por los firmantes del voto que:

"A nuestro juicio, procede excluir del periodo de liquidación de intereses el tiempo en que el mencionado órgano administrativo de revisión se excedió del plazo previsto para la resolución de la reclamación, (...)".

A continuación y después de la cita de los artículos 26.4 y 240.2 de la Ley 58/2003, razonaban que:

"En nuestra opinión, los mencionados preceptos de la Ley General Tributaria del año 2003 vinieron a plasmar negro sobre blanco una consecuencia que ya estaba pre-

sente en la naturaleza de la institución, corrigiendo de tal modo un incorrecto criterio interpretativo de los órganos de la Administración, avalado por este Tribunal Supremo. En efecto, según ha afirmado la jurisprudencia con reiteración, en el ámbito administrativo la institución de los intereses moratorios responde a la misma sustancia que en el ordenamiento jurídico privado. No hay –no había– nada en la legislación tributaria [arts. 58.2 c) y 61.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) y 26 de la Ley 58/2003] ni en la presupuestaria [art. 17 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE de 27 de noviembre)] que autorizase a negar a la obligación de pagar intereses su condición de accesoria de otra principal, sometida a la disciplina de los artículos 1101, 1108 y concordantes del Código civil. *Siendo así, no cabe exigir intereses en los casos de mora accipiendi, esto es, en aquellos supuestos en que el incumplimiento o el retraso sean imputables al acreedor, en este caso, la Administración".*» (Fundamento Octavo).

Para finalmente concluir que:

«(...) Una argumentación inspirada en esta forma de razonar nos lleva a entender que *aun cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación –como acontece en este caso– en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración*, doctrina incluso aplicable con anterioridad a la vigencia de la Ley General Tributaria de 2003 y que, como preciso corolario, produce el efecto de que aceptemos la postura de la parte recurrente, en el sentido de *fixar como día final del cómputo de los intereses de demora el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación definitiva después anulada por el TEAR de Cataluña*, esto es el 15 de febrero de 1996» (Fundamento Octavo)⁴⁴.

Vemos, pues, como el Tribunal Supremo considera que las estimaciones por motivos materiales que determinan la anulación de los actos impugnados son asimilables a casos de *mora accipiendi* o de mora del acreedor y, por lo mismo, las consecuencias (es decir, el interés de demora) del retraso (en nuestro caso, consistente en el tiempo de tramitación del recurso o reclamación estimatorio) no son trasladables al deudor (esto es, al contribuyente que ha recurrido)⁴⁵.

⁴⁴ Esta doctrina fue refrendada posteriormente en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2012 [rec. de casación n.º 5072/2010 (NFJ049130)], Fundamento Tercero.

⁴⁵ Incluso el TEAC, en un primer momento, acató esta doctrina legal en la Resolución de 11 de abril de 2013, Fundamento Séptimo, R. G. 4106/2009 (NFJ050721).

3. No obstante, contrariamente a lo que pudiera parecer, este tema dista de estar actualmente solucionado a la vista del criterio que sostiene el TEAC en su Resolución de 28 de octubre de 2013 [R. G. 4659/2013 (NFJ052314)], dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En efecto, la principal instancia revisora administrativa se postula a favor de mantener la exigibilidad de los intereses de demora tributarios durante toda la sustanciación del recurso que finalmente resultó estimado, con excepción de los denominados intereses suspensivos. Y para ello esgrime la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2013 [rec. de casación n.º 2529/2011 (NFJ051648)] que, omitiendo cualquier referencia a las sentencias inmediatamente anteriores del propio Tribunal Supremo citadas, defiende esta interpretación del artículo 26.5 de la LGT, con base en el siguiente razonamiento:

«(...) este precepto se recoge la línea jurisprudencial que comenzara a marcar la Sentencia de esta Sala de 28 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de la ley 9163/1996), en el sentido de que cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no procede exigir intereses suspensivos (girados sobre la cuota e intereses), sino los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago, compensando de esta forma el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas (...) Así pues, en los casos de anulación parcial a que nos venimos refiriendo, el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada» (Fundamento Quinto).

Pues bien, la Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2013, apoyándose en esta sentencia, sienta el siguiente criterio interpretativo:

«(...) Consecuentemente, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, debe estimarse el presente recurso, fijándose como criterio que *en las liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatorias en parte por razones sustantivas, que anulan una liquidación, ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, se exigirá intereses de demora* respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, *de forma tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de ese artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación*, debiendo tenerse en cuenta las limitaciones que operan si se superan por causas imputables a la Administración los plazos estableci-

dos para la ejecución de resoluciones y sentencias, excluyendo asimismo, en su caso, el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa» (Fundamento Tercero).

Para, acto seguido, diferenciar (motu proprio) las siguientes situaciones a efectos del cómputo de los intereses de demora tributarios en operaciones de ejecución a resultados de liquidaciones tributarias anuladas:

«(...) a efectos de la determinación del "dies ad quem" del periodo de devengo de los intereses de demora, deben diferenciarse distintos supuestos que tienen todos ellos una nota común, cual es la anulación de una liquidación inicial efectuada por la Administración y la posibilidad de practicar otra posterior, en relación con el mismo concepto y periodo, como serían:

– Aquellos supuestos, como el específicamente aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

– Aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación, subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento; aquí se englobarían las estimaciones totales tanto por razones sustantivas como por razones de procedimiento, entre las que cabe citar, entre otros supuestos, los casos de caducidad.

– Aquellos supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones. En estos casos, la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción, debiendo además, si se trata de un procedimiento inspector, de respetar el plazo prevenido específicamente en el artículo 150.5 de la LGT» (Fundamento Quinto).

De acuerdo con estas hipótesis, el TEAC sostiene que:

«(...) Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado. Entiende este Tribunal Central que el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, como plasmación legal que es de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de noviembre de 1997, es aplicable exclusivamente al primero de los grupos de supuestos enunciados, esto es, los casos de sentencias o resolucio-

nes *estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo*, que, como acabamos de indicar, confirman la regularización practicada si bien revisan una parte de su importe, por lo que en ejecución de dicha sentencia o resolución obligan a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. *En cambio, el resto de los casos expuestos no tienen cabida en el citado artículo 26.5 de la LGT»* (Fundamento Quinto).

Esta doctrina administrativa (recordamos, dictada en unificación de criterio) defiende que, en la cuantificación de los intereses de demora tributarios dimanantes de acuerdos liquidatorios dictados en ejecución de resoluciones o sentencias parcialmente estimatorias por motivos sustantivos, deberá computarse el tiempo de sustanciación del recurso o reclamación que determinó la anulación de la primera liquidación.

4. En nuestra opinión, este último cómputo de los intereses de demora obedece a una interpretación *formal, descontextualizada y aislada* del artículo 26.5 de la LGT, pues prescinde de la naturaleza y fundamento del instituto de los intereses de demora tributarios. Por ello y para efectuar un cómputo correcto de los intereses de demora en casos como el presente, es necesario realizar una *interpretación sistemática* de todo el artículo 26 de la LGT. Y así el artículo 26.1 de la LGT, al definir el interés de demora, le somete a una *condición de exigibilidad* consistente en que el pago se haya efectuado *fuera de plazo*. Y en coherencia con esta definición legal, el propio TEAC tiene reconocido que "los intereses de demora pretenden (...) *reparar el perjuicio causado por el retraso en el cumplimiento de una obligación*" [Resolución del TEAC de 26 de enero de 2010, Fundamento Quinto, *in fine*, RG 4340/2008 (NFJ038004)]. Siendo patente que en los casos de anulación del acto (liquidatorio o sancionador) anulado, el *perjuicio causado consistente en el retraso en el pago* durante el tiempo de sustanciación del recurso o reclamación nunca será imputable ni, por lo mismo, debería exigirse al obligado tributario. Será, en todo caso, una consecuencia negativa u onerosa que tiene que asumir la Administración tributaria a resultas de su propia actuación irregular que ha tenido que ser resuelta por una instancia revisora o judicial.

No obstante, hay que reconocer que la situación actual es manifiestamente mejorable. En primer lugar, porque resulta patente que nuestro Tribunal Supremo debe fijar un criterio jurisprudencial claro sobre esta cuestión, soslayando las posiciones puntuales al socaire de cada caso. Pues de lo contrario se dejan las puertas abiertas para la libre interpretación del artículo 26.5 de la LGT, tal y como hemos visto que ha hecho el TEAC⁴⁶.

⁴⁶ Compartimos el razonamiento de BAEZA DÍAZ-PORTALES cuando al analizar la interpretación *formalista* del artículo 26.5 de la LGT concluye que «un contribuyente que impugna una liquidación que luego es anulada se encuentra con que, a pesar de haber ganado, es penalizado durante todo el tiempo que tardó en sustanciarse el recurso que concluyó con la anulación de la liquidación, habida cuenta que las consecuencias legalmente previstas para estos casos se traducen en una suerte de represión a modo de *reformatio in peius* (es decir, la victoria recursiva le resulta –paradójicamente– perjudicial al recurrente vencedor)» (Cfr. BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J.: «Consideraciones...», *op. cit.*).

XI. LA DOCTRINA DEL TIRO ÚNICO, ¿SUBSISTE EN LA ESFERA SANCIONADORA?

1. Se han analizado las principales *actuaciones de ejecución* que pueden llevar a cabo los órganos tributarios a resultas de estimaciones (totales o parciales) de recursos y reclamaciones, ya fuera por motivos de forma (retroacción) o de fondo (reposición), con el alcance y las limitaciones vistas. Ahora nos planteamos las consecuencias de la anulación de los acuerdos sancionadores recurridos; concretamente si se pueden dictar otros nuevos y distintos cuando los primeros fueron expulsados del ordenamiento como consecuencia de la declaración de nulidad de las liquidaciones tributarias de las que traían causa.

Es un lugar común en la jurisprudencia que no hay impedimento para dictar nuevos acuerdos sancionadores cuando los primeros fueron anulados, sin solución de continuidad y sin analizar su contenido, como consecuencia de la anulación de las liquidaciones tributarias. En definitiva, la anulación de aquellos devino de los acuerdos liquidatorios que, afectados de alguna irregularidad (formal o material), determinaron la estimación de los recursos o reclamaciones interpuestos, extendiéndose a las manifestaciones de la potestad sancionadora, aunque no fueron objeto de revisión real y efectiva y, por ello, no habría inconveniente para que, ahora, en fase de ejecución, se incoaran nuevos procedimientos sancionadores.

Ejemplo de esta posición es la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana número 371/2012, de 22 de marzo (NFJ048525):

«(...) la anulación de la sanción por parte del TEARV en su resolución de 26.3.2008 no lo fue en atención a ninguna causa legal o razón jurídica propia y autónoma de la infracción apreciada, sino que lo fue –exclusivamente– como consecuencia derivada de la previa anulación de la liquidación por deuda tributaria. Y, respecto de dicha liquidación por deuda tributaria, lo que concretamente se produjo es una anulación parcial –por razones de fondo– de la misma, de manera que no existe otra inteligencia posible (pese al silencio al respecto de la resolución del TEARV de que se trata) que la de considerar que la liquidación de la sanción se anuló en la misma medida o parte que la liquidación por deuda tributaria. Por ello, resultando factible la emisión (en ejecución de la precitada resolución económico-administrativa) de una nueva liquidación por deuda tributaria –en la parte no anulada por el TEARV–, lo es también de una nueva liquidación por la parte de sanción no afectada por la causa de anulación parcial de la deuda tributaria» (Fundamento Segundo).

2. Sin embargo, en nuestra opinión, en estos casos opera el principio constitucional *ne bis in idem* en su vertiente *procedimental o procesal* que impide que un mismo sujeto sea sometido a dos procedimientos sancionadores por los mismos hechos y fundamentos. Si bien hay que reconocer que nuestro Tribunal Constitucional no considera que en estas situaciones haya una vulneración del referido principio constitucional, puesto que:

«(...) dada la veda constitucional del *bis in idem*, ha de tenerse en cuenta que aun cuando la retroacción de actuaciones acordada en la vía judicial previa pueda significar la sumisión a un nuevo juicio, tal efecto no es cuestionable, desde la perspectiva constitucional, pues aquella prohibición opera respecto de Sentencias firmes con efecto de cosa juzgada, y la recurrida en casación en este caso carecía de ese carácter. Así pues no cabe hablar en rigor de doble proceso cuando el que pudiera ser considerado como primero ha sido anulado. Como indicamos en la STC 169/2004, de 6 de octubre, FJ 3.e, citado luego en la STC 192/2005, de 18 de julio, FJ 3, "el elemento de la firmeza de la Sentencia impeditiva de la celebración de un nuevo juicio se destaca en los textos internacionales que ex art. 10.2 CE deben operar como elemento interpretativo de los derechos fundamentales, como es el caso del art. 14.7 del Pacto internacional de derechos civiles y políticos, de 16 de diciembre de 1966, y del art. 4.1 del Protocolo núm. 7 del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, de 22 de noviembre de 1984, suscrito, aunque no ratificado por España. De modo que no existe impedimento constitucional de principio para que una Sentencia penal absolutoria, **si la legalidad infraconstitucional lo permite**, pueda ser objeto de recurso de apelación, para que por ello pueda ser anulada en la apelación y para que consecuentemente pueda celebrarse un segundo juicio penal respecto del acusado"» [STC 218/2007, 8 de octubre (NCJ042487), Fundamento Cuarto⁴⁷].

Vemos conforme a esta doctrina constitucional que siempre que se anule la primera sanción no podrá sostenerse (en términos de *legalidad constitucional*) la existencia de un doble procedimiento sancionador, vulnerador del principio *ne bis in idem* en su dimensión procedimental. Ahora bien, también es cierto que esta jurisprudencia deja la puerta abierta a la *legalidad ordinaria*, de manera que esta pueda ir más allá, es decir, pueda ser más garantista que nuestro propio marco constitucional y esto es lo que cabalmente ocurre en la vigente regulación del procedimiento sancionador tributario.

En efecto, el artículo 211.4 de la LGT establece los efectos de la caducidad del procedimiento sancionador tributario, de forma que, transcurrido el plazo de seis meses desde su inicio sin la notificación de la resolución sancionadora, no solo determinará la caducidad de aquel, sino que además «dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador». La razón de esta interdicción no es otra que el reconocimiento a nivel legal de la operatividad del principio *ne bis in idem* en su *vertiente procedimental* y, con mayor motivo, resulta aplicable a los casos de anulación del acuerdo sancionador recurrido, en los que, en principio, el plazo de duración no se infringió. Se trata, en definitiva, de una *garantía adicional de naturaleza legal* que amplía la esfera de actuación del *principio non bis in idem* en su dimensión procesal.

Por tanto, cabe sostener que la *legalidad infraconstitucional*, ofreciendo un marco de protección mayor que nuestra doctrina constitucional, *no permite* la incoación de un nuevo procedi-

⁴⁷ En los mismos términos, la STC 69/2010, de 18 de octubre (NCJ053004), Fundamento Tercero.

miento sancionador tributario cuando el primero caducó o fue anulado. Y así lo viene a reconocer un sector todavía minoritario de nuestra jurisprudencia:

«(...) *en relación con las sanciones anuladas y la retroacción de actuaciones para que se impongan conforme a los criterios de la resolución, esta Sala viene aplicando el principio de "ne bis in idem" procesal*, declarando: En este sentido, la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su art. 211, dispone: "1. El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad. (...). La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador." En la STC 152/2001, de 2 de junio de 2001 (Suplemento BOE de 26 de julio de 2001), analiza este principio desde la perspectiva procedimental, de la *duplicidad de procedimientos sancionadores*, administrativo y penal. El TC considera que, dado que "... *la vulneración del principio non bis in idem derivada de esa duplicidad de procedimientos sancionadores, administrativo y penal* (considerada como tal vulneración en la STC 77/1983, de 3 de octubre, FFJJ 2 y 4), *estaba teniendo lugar desde el inicio de ambos procedimientos (...) lo que se quiere poner de relieve es que, la Administración en materia de procedimiento sancionador no puede retrotraer actuaciones para cumplimentar o pretender subsanar un vicio esencial sin hacer un pronunciamiento en el sentido impuesto por dicha normativa, pues el administrado tiene derecho a no soportar dos procedimientos por el mismo hecho.*" (Sentencia de fecha 27 de mayo de 2009, dictada en el Rec. n.º 152/2006). Aplicando este criterio, procede la estimación de este motivo, como consecuencia de la anulación de la sanción producida y, en consecuencia, la estimación parcial del presente recurso» [Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de octubre de 2013, recurso n.º 32/2011 (NFJ052992), Fundamento Octavo].

En nuestra opinión, esta posición se ajusta fielmente al núcleo esencial de la vertiente *procedimental* del principio non bis in ídem consistente, si se le quiere dotar de sustantividad propia respecto de la dimensión puramente *material*, en evitar que una misma persona se vea sometida a dos procedimientos sancionadores por los mismos hechos, al margen del resultado de los mismos (es decir, independientemente de si algunos de ellos ha sido anulado o no fue impuesta finalmente sanción alguna). La tesis contraria, mayoritaria en la jurisprudencia y sostenida por el Tribunal Constitucional, limita en gran medida el radio de acción de la vertiente *procesal* de este principio al supeditar su eficacia a que exista un primer procedimiento que sea firme y que no haya sido revocado, confundiendo, en última instancia, la dimensión *material* del principio ne bis in ídem con su vertiente *procesal*, pues, como hemos razonado, lo fundamental desde esta última perspectiva es la *no sujeción procedimental* a dos manifestaciones del *ius puniendi* del Estado por los mismos hechos.

De prosperar la tesis defendida en estas páginas, el principio non bis in ídem se convertirá en el baluarte de la doctrina del *tiro único* al menos respecto a la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

EL TJUE DECLARA CONTRARIO AL DERECHO COMUNITARIO EL ISD ESPAÑOL

Análisis de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12

José A. Rozas Valdés

*Catedrático acreditado de Universidad.
Universidad de Barcelona*

1. SUPUESTO DE HECHO

Como es bien sabido, y merced a lo dispuesto en las sucesivas leyes de financiación del sistema autonómico de régimen común (21/2001 y 22/2009), los parlamentos autonómicos tienen atribuida competencia normativa –ampliada por la segunda de las leyes citada– para modificar o incorporar reducciones en la base imponible y bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Esos beneficios fiscales, extraordinariamente generosos, no se aplican, sin embargo, a los ciudadanos no residentes en España –comunitarios o no– por cuanto las obligaciones tributarias por dicho impuesto, de las que los mismos sean contribuyentes, se rigen íntegramente por la normativa estatal al respecto (Ley 29/1987), que no contempla la aplicación de tan generosas mercedes.

Así las cosas, la Comisión Europea promovió ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, el 7 de marzo de 2012, con arreglo a lo establecido en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), por cuanto «la Ley estatal permite a las comunidades autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 del TFUE [libre circulación de personas] y 63 del TFUE [libre circulación de capitales]» (§ 32).

Desde que el 11 de julio de 2007 la Comisión enviase un requerimiento al Reino de España sobre la posible vulneración de las libertades fundamentales que representa la normativa del ISD, hasta que, finalmente, se presentase el recurso ante el TJUE, en marzo de 2012, se sucedió un intercambio de pareceres y dictámenes entre la Comisión y el Gobierno español, a costa de

los cambios de legislación –quedando sustituida la ley del 2001 por la del 2009– y sobre el objeto del proceso. El Gobierno español adujo que no se concretaban ni la libertad vulnerada, ni los preceptos que la conculcan, al hacerse alusión a un conjunto difuso de normativa autonómica, intentando una inadmisión del recurso que, finalmente, el TJUE rechazó.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En cuanto a la admisibilidad del recurso, el tribunal desestima las excepciones procesales planteadas por España. En realidad, el origen de la vulneración del Derecho comunitario no es tanto la normativa autonómica, sino la normativa estatal que impide la aplicación de la misma a los no residentes: «la Comisión no se refiere a la normativa adoptada por las comunidades autónomas sino únicamente a la normativa estatal» (§29). De modo que la ilustración del razonamiento de la Comisión con algunos ejemplos tomados de la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid no implicaba modificación alguna del objeto del litigio. Por otra parte, el cambio de una normativa nacional, la del 2001, por otra, la del 2009 –que, a estos efectos, dice exactamente lo mismo que su precedente– no altera el fondo del requerimiento de la Comisión ni, por tanto, la sustancia del recurso.

La doctrina del TJUE se resume en su siguiente afirmación: «el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este» (§85).

En definitiva, que se reconoce una discriminación contraria al Derecho comunitario que vulnera la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE) –las sucesiones y donaciones intracomunitarias implican movimientos de capitales entre Estados miembros– aun cuando se rechaza que el régimen de marras suponga una vulneración de la libre circulación de personas (art. 21 TFUE), por no haberlo suficientemente probado la Comisión. Una medida interna que hace depender la aplicación de un beneficio fiscal en el ISD de consideraciones ligadas a la residencia de las partes o a la ubicación de los bienes y derechos constituye una restricción a la libre circulación de capitales [SSTJUE Mattner, C-510/08 (NFJ037920) y Welte, C-181/12 (NFJ052154)]. Siendo suficiente para declarar la vulneración del Derecho comunitario que la medida no ya obstaculice el movimiento de capitales sino que, sencillamente, lo disuada [STJUE Halley, C-132/10 (NFJ044030)].

No se advierte causa objetiva alguna que pudiera justificar semejante discriminación. Es bien sabido que, incluso con base en conceptos tan difusos como «la congruencia del sistema» puede llegar a sostenerse la compatibilidad de una medida tributaria discriminatoria entre residentes y no residentes. El Reino de España, sin embargo, no ha acertado a hacer valer razón alguna para sostener tamaña discriminación, probablemente porque no la hay, y así lo ha advertido el Tribunal. Se deberían de haber probado, y España no lo ha hecho, tres circunstancias:

- i) Que la discriminación no es arbitraria y se limita a lo necesario para el logro del objetivo que con la misma se pretende [STJUE Arens-Sikken, C-43/07 (NFJ029801)].
- ii) Que las situaciones de residente y no residentes no son objetivamente comparables.
- iii) Que la diferencia de trato venía exigida por razones de interés general.

Lógicamente, el TJUE no impone al Reino de España la concreta política normativa a llevar a cabo para resolver la susodicha discriminación que, en buena lógica, podría pasar tanto por recortar el poder normativo de las comunidades autónomas como por –parece lo más sensato, plausible y operativo– extender a los ciudadanos residentes en otros Estados comunitarios o del Espacio Económico Europeo (EEE), al menos, la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos, en pie de igualdad con los residentes en España.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Un primer comentario, marginal, que sugiere la sentencia tiene que ver con las fechas y con la extensión de la misma. A diferencia de nuestro Tribunal Constitucional, que difícilmente resuelve en menos de cinco, siete, diez años... y que gusta de entretenerse en tan sesudas como prolijas, farragosas, muchas veces obtusas y no siempre decisorias elucubraciones, el TJUE ha zanjado el litigio en poco más de dos años y en doce páginas concisas y transparentes. Sospecho, por lo demás, que no pueda argüirse, para explicar tal diferencia, que el Tribunal europeo tenga menos trabajo que el español, ni disponga de recursos materiales ni humanos, inferiores en su cuantía y cualificación, a los que adornan nuestra Corte constitucional. Otra singularidad, anecdótica, radica en la presidencia de la sala que dirime el particular, que recae en una magistrada española, Rosario Silva de Lapuerta, abogada del Estado, para más señas.

El centro de la controversia radica en el calamitoso estado de derribo en el que se ha precipitado el ISD tras su cesión a las comunidades autónomas. Ya lo intuyó CHECA GONZÁLEZ (1996), postulando, tempranamente, su integración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; lo señaló, igualmente, con precisión ALONSO GONZÁLEZ (2001) antes de la debacle; y lo analizó con extraordinario detalle, en concreto por lo que atañe a su incompatibilidad manifiesta con el Derecho comunitario, GARCÍA DE PABLOS (2010). Personalmente, ruego se me excuse la autocita, también así lo hice notar, ROZAS VALDÉS (2012). Solo un ciego no habría podido advertir la flagrante discriminación en que había de derivar, y derivó, la impetuosa cesión de competencias normativas a las comunidades autónomas de régimen común, combinada con la aplicación de la más restrictiva normativa estatal en cuanto a los elementos de cuantificación del impuesto, por lo que a la obligación real de contribuir atañe. Ni siquiera el más optimista de los abogados del Estado podía augurar un fallo del TJUE favorable a España. Basta con plantearse un sencillo caso práctico: dos hijos, uno residente en Alemania y el otro en España; muere el padre, residente en Cataluña, y el resultado más que previsible, en abstracto, es que quien emigró pague ISD hasta perder el sentido y quien se quedó en casa se vaya de rositas, envuelto en reducciones y bonificaciones. ¿No es evidente que se estaba ante una discriminación subjetiva carente de toda justificación y lógica?

Los argumentos que trae a colación el Gobierno español para defender su numantina defensa de tan extravagante estado de cosas son vaporosos. Se remite a la STJUE *Azores* para tratar de hacer creer que se está ante un supuesto comparable, extremo que niega el Tribunal; defiende la competencia nacional para ordenar la distribución interna de los poderes tributarios, cuando lo que se está objetando es la incompatibilidad con el Derecho comunitario de la normativa estatal, que no de la autonómica; se remite a peregrinas causas formales de inadmisibilidad por razón del objeto del recurso; aspira a demostrar que no en todos los casos la discriminación es negativa, ilustración que no obsta a la consistencia del efecto discriminatorio en otros tantos; y pedalea sobre la no vulneración de la libre circulación de personas, pretendiendo convencer a alguien de que, a estos efectos, la situación de los residentes «sujetos por obligación personal» no es comparable a la de los no residentes que «lo están por obligación real» (¿y?).

La primera e inmediata consecuencia que trae consigo esta sentencia es el pago de las costas. La segunda, que van a lloverle en cascada al Gobierno de la Nación sentencias judiciales en las que se anulen las liquidaciones relativas a obligaciones reales de contribuir en el ISD en las que el contribuyente sea un residente en la UE o en el EEE, por haberse dictado conforme a una normativa contraria al Derecho comunitario. Desde luego, todas las relativas a casos que a la fecha estén *sub judice*. Con toda probabilidad, también, las promovidas por los aguerridos letrados que —cargados de razón y mientras no se modifique la Ley General Tributaria (LGT) para limitar, ¡cómo no!, este derecho— emprendan la tortuosa senda de la exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador. No caerá esa breva, claro está, pero —si en algún caso a la jerarquía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) le cupo albergar en su actuar alguna lejana preocupación por cosa semejante a la justicia— constituye el particular un caso de manual para que se pusieran en marcha procedimientos de revocación, conforme a lo previsto en el artículo 219 de la LGT. Téngase en cuenta, además, que todos los supuestos susceptibles de revisión de oficio, a estos efectos, están concentrados en una sola dependencia administrativa, la Delegación de la AEAT de Madrid que, no me cabe duda, los tiene perfectamente catalogados e identificados. Se le ofrece a la Administración tributaria, por lo tanto, una oportunidad de oro —que mucho me temo que desaprovechará— para mejorar su imagen y credibilidad, tomando la iniciativa en esta cuestión y promoviendo una acción de comunicación pública eficaz: que se sepa que cuando se equivocan reparan los daños de oficio, porque están firmemente comprometidos con la Justicia y el Derecho.

Por su parte, lo primero que debería hacer el legislador tributario español, la Dirección General de Tributos de la Secretaría de Estado de Hacienda, sería modificar urgentemente la normativa afectada por el fallo del TJUE, para poner fin a un estado de cosas que dura ya demasiado tiempo, y posibilitar la aplicación de una normativa respetuosa con el Derecho comunitario a las obligaciones tributarias pendientes de resolución y a las que están por devengarse. Es, por lo demás, muy sencillo. Basta con modificar, salvo error u omisión, tres preceptos de la LISD y otro de su desarrollo reglamentario, así como un último de la Ley 22/2009.

El artículo 20.4 de la LISD podría quedar redactado, por ejemplo, como sigue: «En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las vigentes en la comunidad autónoma con la que la vinculación del causante fuese más relevante, por razón de su residencia

o por radicar en la misma la mayor parte de los bienes y derechos objeto de transmisión». En el apartado 5 del mismo precepto, se habría de suprimir la apostilla «o no resultase a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad».

Idéntica expresión se habría de suprimir, por cuanto a la tarifa aplicable se refiere, en el artículo 21.2 de la LISD, y por cuanto a los coeficientes multiplicadores, en el artículo 22.2, sustituyendo el apartado tercero del artículo 21 y el apartado cuarto del artículo 22 por, a título de simple ejemplo, el siguiente texto: «En el caso de obligación real de contribuir, las tarifas y tipos impositivos aplicables [los coeficientes multiplicadores] serán los vigentes en la comunidad autónoma con la que la vinculación del causante o del donante fuese más relevante, por razón de su residencia o por radicar en la misma la mayor parte de los bienes y derechos objeto de transmisión. En el caso de adquisiciones íter vivos de bienes inmuebles ubicados en España se aplicará, en todo caso, la normativa vigente en la comunidad autónoma en la que estos radicasen».

También sería necesario modificar el artículo 70 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), y en el que se regula la competencia territorial para la aplicación del impuesto, en sentido coherente con las requeridas modificaciones legales al respecto. De modo que, en el caso de la obligación real de contribuir, ya no fuese competente la Delegación de la AEAT de Madrid, sino la oficina competente de la comunidad autónoma con la que la vinculación del causante o del donante fuese más relevante, por razón de su residencia o por radicar en la misma la mayor parte de los bienes y derechos de transmisión, prevaleciendo a estos efectos, en el caso de adquisiciones íter vivos de bienes inmuebles ubicados en España, la comunidad autónoma en la que se concentrase la parte más significativa de los mismos.

En lo concerniente al alcance de la competencia normativa de las comunidades autónomas en la materia, se deberían incorporar unas apostillas en el artículo 32.2 de la Ley 22/2009 para añadir «o, en el caso de obligación real, con la que su vinculación fuese más relevante», al final de su letra a), y «o, en el caso de obligación real, con la que el donante mantuviera una vinculación más relevante», como colofón de lo prescrito en su letra c).

Sí concurre aquí –para realizar estas modificaciones– la urgencia y necesidad que brilla por su ausencia en buena parte de la caterva de reales decretos-leyes a que tanto se ha aficionado el Gobierno de la Nación; arropado, conviene decirlo, por la impagable complacencia del Tribunal Constitucional, para quien todo es urgente y que no ve particulares objeciones a que lo tributario sea extensamente afectado por este «extraordinario» modo de legislar.

¿Por qué no se ha hecho antes y por qué, previsiblemente, se tardará en hacerlo, incluso después de tan contundente varapalo judicial? Más allá de las razones políticas, que tal vez las haya, se me ocurren otras que, seguramente, no tienen nada que ver con la realidad. Quizás la Dirección General de Tributos nunca se haya sentido particularmente urgida a modificar un impuesto que –salvo, precisamente, en lo que a su obligación real concierne– está cedido a las comunidades autónomas. Tal vez, no cabe descartarlo, los funcionarios que trabajan en dicha Dirección general

—imagino que en su mayoría economistas o ingenieros— no se encuentren a gusto trasteando con impuestos patrimoniales, como el ISD, trufados de normativa civil. A juzgar por su delicuescente productividad normativa al respecto, lo que ocupa el centro de su actividad es enredar y desenredar la madeja de la imposición societaria y sus filigranas contables con lo que, no hay duda, están tan entretenidos, más o menos, cuanto desesperados quienes —funcionarios de la AEAT o asesores fiscales— han de digerir sus constantes vaivenes y regímenes transitorios.

Todo esto, ¡menos mal!, no nos ha de comportar al conjunto de los contribuyentes —los propietarios últimos de un Erario público del que el Tesoro público es un mero administrador— un coste económico tan disparatado como el provocado por el malhadado céntimo sanitario. Y digo al conjunto de los contribuyentes porque se tiende a olvidar que cuando el Estado se ve abocado a asumir un perjuicio patrimonial como consecuencia de coscorriones judiciales como el aquí descrito quien pierde —a tal propósito, no cabe duda, «Hacienda somos todos»— es el conjunto de la ciudadanía, defraudada por la indigencia del legislador, y de quien dirige los destinos de la política financiera y fiscal.

Pero si en términos cuantitativos el coste no es tan abultado, en términos de justicia, cualitativos, es descomunal. El ISD es irrelevante en su dimensión presupuestaria, de recaudación comparada, pero es paradigmático si de lo que debiera ser un sistema tributario justo pretendemos hablar. Probablemente, tal vez, por eso es un impuesto que tradicionalmente no ha merecido especial atención de nuestro legislador tributario. Su normativa legal fue la última que se aprobó en el marco de la reforma de 1978, en 1987, y la única que no se ha reformado en profundidad desde entonces, más allá del descuidado abandono al que se la ha sometido, entregándola a un desdichado despedazamiento entre las garras de los despiadados legisladores autonómicos. Ya va siendo hora, y no se entiende por qué se haya de esperar a la reordenación del conjunto de la financiación autonómica, de que se acometa con decisión y valentía una reforma integral del mismo en línea con lo apuntado por BOSCH RODRÍGUEZ (2011) y propuesto por la Comisión de expertos que emitió el tan cacareado como desatendido informe del pasado mes de febrero. Se ha de simplificar el impuesto, estableciendo una imposición mínima y máxima, entre el 4 % y el 10 %, por ejemplo, y en la que, naturalmente, ¡faltaría más!, se le dé el mismo tratamiento a los residentes y a los no residentes, así como un trato no tan desproporcionado y alocadamente discriminatorio como el actual a las distintas categorías de causahabientes, donatarios o beneficiarios llamados a adquirir gratuitamente bienes y derechos. ¡Veremos en qué queda la cosa!

Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2001]: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 108 págs.

BOSCH RODRÍGUEZ, P. [2011]: *Un modelo sostenible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: ¿el modelo brasileño como solución?*, TFC defendido en la UAO CEU (<http://www.recercat.net/bitstream/handle/2072/172877/TFC-BOSCH-2011.pdf?sequence=2>), Barcelona, 73 págs.

CHECA GONZÁLEZ, C. [1996]: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Marcial Pons, Madrid.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. [2010]: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 371 págs.

ROZAS VALDÉS, J. A. [2012]: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y COLLADO YURRITA (dirs.), *Manual de Derecho tributario: parte especial*, Atelier, Barcelona, págs. 311-338.

SERRAT ROMANÍ, M. [2014]: «Crónica de un fallo anunciado: (las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son contrarias a la libre circulación de capitales)», en *ECJ Leading Cases* (<http://ecjleading-cases.wordpress.com/2014/09/04/cronica-de-un-fallo-anunciado-las-normas-del-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-son-contrarias-a-la-libre-circulacion-de-capitales/>), 3 de septiembre de 2014.

EL ALCANCE DE LA EXENCIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN EL IBI. LA EQUIPARACIÓN AL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

Análisis de la STS de 4 de abril de 2014, rec. núm. 653/2013

Isidoro Martín Dégano

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
UNED*

1. SUPUESTO DE HECHO

La Mancomunidad de Concellos Santa Agueda, conformada por los Concellos de Amoeiro, Coles, A Peroxa y Vilamarin de Orense, giró liquidaciones a la Diócesis de Orense, perteneciente a la Iglesia católica, por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, en relación con una serie de fincas e inmuebles situados en el municipio de Amoeiro.

La diócesis de Orense interpuso un recurso de reposición por entender que la Iglesia católica estaba exenta del pago del impuesto, bien por aplicación del artículo 62.1 c) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL), conforme al artículo IV del Acuerdo suscrito entre el Estado y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de febrero de 1979 (AAE) respecto a las fincas vinculadas a un destino religioso, bien por aplicación del artículo 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo, en relación con las restantes fincas. El recurso fue desestimado por Decreto de la Presidencia de la referida mancomunidad de 18 de mayo de 2012.

Contra el referido decreto, la diócesis de Orense interpuso recurso contencioso-administrativo por el cauce del procedimiento abreviado, ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Orense, siendo estimado por Sentencia de 26 de noviembre de 2012, que anuló las liquidaciones impugnadas, declarando el derecho de la diócesis a la exención del IBI, regulada en el citado artículo 15.1 de la Ley 49/2002 sobre las fincas de su titularidad por no hallarse afectas a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

El citado Juzgado, después de reconocer la exención del artículo 62.1 c) del TRLHL a nueve fincas catastrales –al situarse en ellas templos parroquiales y casas rectorales–, aceptó también la pretensión de exención general del IBI, respecto de las restantes fincas de la Iglesia católica no vinculadas a explotaciones económicas sometidas al Impuesto sobre Sociedades, al amparo

de lo dispuesto en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002. En relación con esta segunda exención entiendo que la disposición adicional novena de esa ley reconoce específicamente a la «Iglesia católica» el régimen de exenciones fiscales establecido en su Título II. Esta misma atribución de beneficios fiscales también se contempla en la disposición adicional única del reglamento de la ley –aprobado por el RD 1270/2003, de 10 de diciembre– sin que la exención del IBI atribuida a la Iglesia católica en el artículo 62 del TRLHL, en cumplimiento del concordato suscrito en su día entre España y la Santa Sede, tenga carácter excluyente.

Contra dicha sentencia, la Mancomunidad de Concellos interpuso recurso de casación en interés de la ley que fue finalmente desestimado. De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 4 de abril de 2014 (NFJ054178), el régimen tributario de la Iglesia católica, en la actualidad, respecto al IBI, es el siguiente:

«1) Si se trata de entidades de la Iglesia Católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, les resulta de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002 respecto a los inmuebles de que sean titulares catastrales y sujeto pasivo estas entidades, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 7 de la Ley 49/2002.

Además, por aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los inmuebles enumerados en la letra A) del artículo IV de dicho Acuerdo.

2) Si se trata de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, y que se dediquen a actividades religiosas, benéficas o docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, les será de aplicación la exención establecida en el artículo 15 de la Ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma.»

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

En primer lugar, debemos aclarar por qué se resuelve este recurso en interés de ley, pues el Ministerio Fiscal se había opuesto a su admisibilidad al entender que lo que correspondía era interponer un recurso de casación para la unificación de doctrina al existir sentencias contradictorias de los Tribunales Superiores, de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo en el aspecto debatido.

Para el Tribunal Supremo la admisión del recurso se produce en tanto se dan los presupuestos formales y materiales previstos en el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 29 de julio, regula-

dora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Se interpone contra una sentencia firme de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, por una Mancomunidad de Concellos, que no es susceptible de recurso de casación, ni ordinario ni para unificación de doctrina. Y la resolución dictada puede ser errónea y gravemente dañosa para el interés general, según la STS, «por afectar a una materia sobre la que existe doctrina contradictoria, siendo evidente que la titularidad de bienes inmuebles de la Iglesia Católica en España alcanza un volumen muy extenso».

Despejado el óbice procesal, dos son las cuestiones debatidas. En primer lugar, cuál debe ser la interpretación del artículo 15.1 de la Ley 49/2002, que establece que «estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades». En segundo lugar, si la Iglesia católica puede disfrutar de esta exención.

En relación con la primera cuestión, la STS prácticamente no se pronuncia. Tan solo menciona que nos encontramos ante una «exención generalizada» por la que se gravan únicamente los inmuebles en los que se realizan explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, aclaramos nosotros, la exención afecta a dos tipos de inmuebles: aquellos en los que no se realizan explotaciones económicas y aquellos en los que se realizan pero están exentas del Impuesto sobre Sociedades¹. Dentro de los primeros, se encuentran los inmuebles en los que se desarrolla la actividad institucional cuando esta no lleva a cabo en forma de explotación económica; pero también, los inmuebles que no son utilizados para actividad alguna en el momento del devengo del IBI sin perjuicio de que posteriormente lleguen a tener algún uso (por ejemplo, pisos desocupados o los solares sin edificar²); y, finalmente, aquellos que son arrendados pues, según el artículo 3.3 de la Ley 49/2002, a efectos de esta ley el arrendamiento del pa-

¹ Para profundizar en el alcance de esta exención véase BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. (2012) y MARTÍN DÉGANO, I. (2012).

² En contra se manifiesta el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia de 2 de febrero de 2012 (NFJ047722) en la que no considera exento un solar sin construir perteneciente a una entidad del artículo IV.1 del AAE que lo quiere destinar a un proyecto educativo. La sentencia se fundamenta en que «el requisito de la afección a una explotación económica exenta del impuesto de sociedades no se cumple». En relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana también ha sostenido este mismo criterio. En este caso se trataba de parcelas carentes de cualquier edificación y en las que no se realizaba ninguna actividad religiosa, educativa ni asistencial por lo que «falta por tanto, el elemento objetivo de la exención mixta, cual es el destino del bien a actividades no económicas o a aquellas exentas del pago del Impuesto de Sociedades» [Sentencia de 14 de junio de 2012 (NFJ055084)]. En nuestra opinión, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid está interpretando de forma incorrecta, por restrictiva, la exención de la Ley 49/2002. El artículo 15 solo somete a gravamen los inmuebles en los que se realizan explotaciones económicas que generan rentas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Todos los demás están exentos. En consecuencia, no deben tributar en los impuestos locales los inmuebles en los que se realizan explotaciones exentas (las enumeradas en el art. 7 de la Ley 49/2002) ni tampoco aquellos en los que ni siquiera se realizan explotaciones. En tanto en estos últimos inmuebles no se realizan actividades (ya sean o no económicas) no puede estar «**afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades**» como exige el artículo 15 para que puedan estar gravados.

trrimonio inmobiliario no constituye una explotación económica³. El segundo tipo de exención comprendería los inmuebles en los que se realiza alguna de las explotaciones económicas exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 7 de la Ley 49/2002. Esta norma contempla tres exenciones en sus distintos apartados: a) las desarrolladas en cumplimiento de su objeto social (apdos. 1.º a 10.º); b) las auxiliares o complementarias de las primeras (apdo. 11.º) y c) las de escasa relevancia económica por tener una cifra de negocios inferior a 20.000 euros (apdo. 12.º).

La cuestión central que se dilucida en esta sentencia es si la Iglesia católica puede disfrutar de la anterior exención. La Mancomunidad de Concellos entendió que no, fundamentando su postura en una peculiar interpretación literal de la norma. Su argumentación se basa en la remisión que hace el artículo 15.1 de la Ley 49/2002 al TRLHL y, en particular, a su artículo 62.1 c). El artículo 15.1 señala: «estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, **en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales**, las entidades sin fines lucrativos [...]». Por su parte, el artículo 62.1 c) reconoce la exención de los inmuebles «de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución». Y, por su parte, el artículo IV del AAE solo recoge la exención de inmuebles dedicados al culto pero no a otras finalidades ni, mucho menos, en los que se realicen explotaciones económicas⁴. En definitiva, según la Mancomunidad, en el caso de la Iglesia ca-

³ La inclusión de este supuesto en este apartado requiere de una explicación. En la Ley 49/2002 el artículo 3.3 *in fine* señala que «El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica». Parece que la mención de este precepto implica que la actividad de alquiler inmobiliario no tributa en ningún caso, sea una actividad que necesite una estructura económica o no. Al hacerse mención a que no nos encontramos ante una explotación económica se parte de la base de que existe una organización, asunción de riesgo e intervención en el mercado, pues en otro caso no tendría sentido. Y, a pesar de eso, se le excluye de esta calificación y pasa a estar exenta en concepto de alquiler. La Dirección General de Tributos (DGT) ha mantenido en su contestación de 27 de enero de 2006 [Consulta V0176/2006 (NFC021697)] que «dado que la actividad de arrendamiento del patrimonio inmobiliario no tiene, a efectos de esta Ley 49/2002, la consideración de explotación económica, las rentas derivadas de la misma, al encuadrarse en los puntos 2.º y 3.º del artículo 6 señalado anteriormente quedaría exenta del Impuesto sobre Sociedades». En el mismo sentido pero refiriéndose a un local alquilado por la Iglesia a una empresa las contestaciones de 4 de diciembre de 2009 y 18 de junio de 2012 [Consultas V2685/2009 (NFC036795) y V1331/2012 (NFC044737)]. No nos parece correcta la técnica jurídica empleada por la Ley 49/2002. El arrendamiento de inmuebles realizados con infraestructura y personal debe ser una actividad económica, como lo es en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas según lo dispuesto por el artículo 27.2 de la Ley 35/2006. Hay que partir de la base de la esencial unidad en el ámbito tributario y de la coherencia que se le debe exigir a un sistema normativo. Cuestión distinta es que se excluya de tributación en la Ley 49/2002 mediante la exención.

⁴ El AAE reconoce en su artículo IV.1 A) «la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:

1. Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
2. La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.

tólica el artículo 15.1 de la Ley 49/2002 se remitía a la exención prevista en el TRLHL y este, a su vez, a los términos establecidos en el AAE.

La STS sale al paso de la interpretación de tal remisión y entiende que la misma «no se refiere, como pretenden los recurrentes, a la enumeración legal de los supuestos de exención, sino únicamente a la definición del concepto de titularidad [...], debiendo entenderse, pues, que solo a los efectos de determinar la titularidad de los bienes inmuebles el precepto se remite a los términos de la ley reguladora de las Haciendas Locales». Es decir, la exención del artículo 15.1 de la Ley 49/2002 se aplicará a las entidades no lucrativas según sean, a 1 de enero y por este orden, titulares de una concesión administrativa; u ostenten un derecho real de superficie o usufructo; o las propietarias del bien inmueble.

Despejado este argumento, el Tribunal Supremo se limita a aplicar la legislación vigente al igual que ya había hecho previamente el Juzgado de lo contencioso. Y comienza por el artículo IV del AAE en el que se reconoce la exención del IBI a inmuebles de determinadas entidades de la Iglesia católica («la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas»), caracterizados por su afectación, principalmente, a un destino de culto y/o religioso; continuando por el artículo V del AAE que reconoce a estas entidades de la Iglesia católica —y también a sus fundaciones y asociaciones— los beneficios fiscales previstos para las entidades sin fin de lucro. Conviene tener presente, aunque más adelante incidiremos en ello, que el AAE es un Tratado Internacional con todas las consecuencias que de ello se derivan. En la actualidad la Ley 49/2002 es la norma que reconoce beneficios fiscales a las entidades sin fin de lucro y en su disposición adicional novena se establece que los mismos se aplicarán a la Iglesia católica y a las demás confesiones religiosas que hayan suscrito un acuerdo de cooperación con el Estado español (hasta el momento la evangélica, la judía y la musulmana). Partiendo de este marco normativo, la sentencia que comentamos señala que: 1) Las entidades del artículo IV disfrutarán de la exención del IBI en los términos previstos por el artículo 15.1 de la Ley 49/2002. Y, además, están exentos los inmuebles mencionados expresamente en el artículo IV del AAE. 2) Las fundaciones y asociaciones de la Iglesia católica también tienen derecho a la exención del artículo 15.1 siempre que cumplan con los requisitos exigidos por el artículo 3 de la Ley 49/2002.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La exención de la Iglesia católica en el IBI es un tema recurrente que en los últimos tiempos ha vuelto a aparecer con intensidad en los medios de comunicación. En concreto, se ha discutido

3. Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.

4. Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas, en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

5. Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones Religiosas e Institutos de vida consagrada».

sobre la constitucionalidad y vigencia de la exención y si la misma es aplicable a todas sus propiedades. Por ello resulta muy oportuna la sentencia que estamos analizando.

En nuestra opinión, el Tribunal Supremo ha resuelto acertadamente el principal problema que se planteaba, pues interpreta correctamente lo dispuesto en el AAE. Si bien esto no constituye una doctrina original pues ya se habían manifestado, anteriormente, en tal sentido distintos Tribunales de Justicia (por ejemplo, la propia sentencia de la que trae causa) e, incluso, la propia DGT [contestación de 4 de diciembre de 2009 a la Consulta V2685/2009 (NFC036795), cuya doctrina prácticamente copia la sentencia que estamos comentando]. Conviene, pues, reflexionar sobre lo dispuesto en el AAE respecto de los beneficios fiscales de la Iglesia católica.

En el AAE los aspectos referentes al régimen tributario se estructuran en dos partes.

En primer lugar, se reconocen beneficios fiscales que afectan a tributos concretos y que están relacionados con fines estrictamente religiosos. Estos supuestos son los que configuran el régimen tributario específico y mínimo de la Iglesia católica. Por lo que afecta a nuestro tema de estudio es el artículo IV.1 A) el que recoge una exención total y permanente de determinados inmuebles. Este régimen específico no es aplicable a todas las entidades religiosas, tan solo disfrutan de él las enumeradas en el artículo IV.1. Estas entidades conforman la estructura básica de la Iglesia y han sido denominadas doctrinalmente como «mayores» («la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas»).

En la segunda parte del AAE, existe una remisión a los beneficios fiscales de las entidades benéficas y sin ánimo de lucro, que afecta tanto a actividades religiosas como benéfico-docentes, asistenciales u hospitalarias (art. V del AAE). Estos beneficios se añaden o, en su caso, sustituyen, si son superiores, a los previstos expresamente en el AAE. El contenido y alcance de los mismos será, lógicamente, el que establezca unilateralmente el Estado en cada momento. Estas exenciones se aplican tanto a las entidades religiosas mencionadas en el artículo IV.1 como al resto: las asociaciones y fundaciones católicas dependientes de las mismas (en contraposición se las ha denominado «menores»).

En definitiva, en el AAE se diferencia entre el régimen específico de la Iglesia católica y el régimen tributario del que disfruta como consecuencia de la atribución de los beneficios fiscales reconocidos a las entidades sin fin de lucro. Es decir, utilizando la terminología empleada por la doctrina se distingue entre supuestos de beneficios directos y beneficios por referencia o asimilación.

Esta doble atribución de beneficios permite que en un impuesto como el IBI, la Iglesia católica tenga reconocidas unas exenciones mínimas que, en su momento, pueden verse superadas en su alcance por la normativa estatal como sucede en la actualidad. En sentido contrario, si se derogase la Ley 49/2002 esta confesión religiosa seguiría disfrutando de las exenciones previstas en el AAE aunque perdiera las previstas en esa norma.

Al margen de estos dos tipos de exenciones la Iglesia Católica también puede disfrutar de otras exenciones objetivas –reconocidas en el art. 62 del TRLHL– al alcance de cualquier otro

contribuyente. Pero, en este caso, no lo hará por su condición de entidad religiosa sino por estar encuadrado el inmueble en el elemento objetivo de la exención. Entre estos supuestos destaca, sin duda, la exención de los bienes del patrimonio histórico-español [art. 62.2 b) del TRLHL] del que la Iglesia católica es uno de los principales titulares en nuestro país.

Pues bien, en nuestra opinión, la STS ha resuelto correctamente el problema. Y lo ha hecho desde la única perspectiva posible, la jurídica. Si se quiere que la Iglesia católica disfrute de la exención en el IBI solo por los inmuebles destinados al culto hay dos caminos. Uno, modificar el AAE por el que se establece la equiparación a los beneficios fiscales de las entidades no lucrativas. Y en este caso habrá que tener en cuenta que estamos ante un Tratado Internacional por lo que los beneficios fiscales no pueden ser modificados unilateralmente por el Estado, sino que debe hacerse mediante los cauces previstos en el Derecho internacional. El otro es no modificar el AAE pero sí la Ley 49/2002 limitando el alcance de la exención (por ejemplo, solo a los inmuebles donde desarrollan sus fines institucionales) lo cual afectaría al resto de entidades no lucrativas (fundaciones, asociaciones de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales de desarrollo... –citadas en el art. 2– y demás entidades asimiladas por las disposiciones adicionales –ONCE, Cruz Roja, Reales Academias, federaciones deportivas...–). Pero lo que no se puede hacer es acudir a interpretaciones torticeras e interesadas de la ley para cambiar el actual régimen jurídico.

Hemos comentado que la STS acierta en resolver el principal problema que plantea la exención en el IBI. Pero, creemos que existe otro en el que no estamos conformes con la doctrina sentada. Nos estamos refiriendo a la aplicación de los beneficios fiscales a las fundaciones y asociaciones religiosas de la Iglesia católica (las entidades menores). Por razones de espacio nos vamos a limitar a exponerlo brevemente⁵. Para la STS estas entidades católicas disfrutaban de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 «siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma».

En relación con estas entidades –ya sean católicas o de otras confesiones religiosas– siempre se ha suscitado el problema de si tienen que cumplir con los mismos requisitos que las entidades no lucrativas para poder disfrutar de sus beneficios fiscales. El problema deriva de que las entidades menores tienen la misma forma asociativa o fundacional que las entidades sin fin de lucro no religiosas. A lo largo de los años en los que ha existido este régimen de atribución de beneficios ha sido siempre una cuestión conflictiva dado que la legislación estatal ha empleado una redacción un tanto confusa al afrontar el tema.

En la actualidad el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 señala que el régimen previsto en esta ley será también de aplicación a tales asociaciones y entidades religiosas siempre que las entidades «cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen». Por su parte, la disposición adicional única del reglamento de esta ley –aprobado por RD 1270/2003, de 10 de octubre– le exige el cumplimiento de las tres obligaciones formales reguladas en el mismo: optar por el régimen

⁵ Para profundizar sobre este tema véase MARTÍN DÉGANO (1999 y 2001) y BENEYTO BERENGUER (2007).

fiscal especial ante la AEAT, comunicar a los ayuntamientos la aplicación de las exenciones y la acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta.

Basándose en estas normas, la DGT ha entendido que si las entidades religiosas menores cumplen todos los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002, tendrán la consideración de entidad sin fines lucrativos a efectos de esta ley y podrán optar por su régimen fiscal especial y los incentivos al mecenazgo [contestaciones de 7 de noviembre de 2005, de 27 de enero de 2006 y de 4 de diciembre de 2009 a las Consultas V2263/2005 (NFC043879), V0175/2006 (NFC021718) y V2685/2009 (NFC036795)].

Sin perjuicio de la crítica que haremos a esta interpretación, la situación se complica por lo dispuesto en la disposición adicional octava de la Ley 49/2002. En ella se reconoce un régimen especial para las fundaciones religiosas de las confesiones con acuerdo distinto del resto de las entidades menores de forma asociativa. En la Iglesia católica con esta distinción se haría referencia a las denominadas *asociaciones de fieles* (reguladas en el canon 215 y ss. del Código de Derecho Canónico) y a las *fundaciones pías autónomas* (reguladas por el canon 1.299). La disposición adicional octava establece que: «Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5 del artículo 3 de esta Ley». Parece, por tanto, que las fundaciones religiosas solo tienen que cumplir con el requisito del artículo 3.5 (relativo a la gratuidad en el ejercicio del cargo de sus patronos y el nombramiento de administradores en sociedades mercantiles) eximiéndolas del resto de exigencias previstas en los demás apartados del artículo 3 de la Ley 49/2002. Junto a este único requisito también tendrán que cumplir con las obligaciones formales –como lo deben hacer el resto de entidades menores– conforme a lo previsto en la disposición adicional única del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

En nuestra opinión la regulación actual merece una doble crítica. En primer lugar, la distinción entre fundaciones y asociaciones religiosas a la que hace referencia la Ley 49/2002 no está contemplada en el AAE a efectos del disfrute de los beneficios fiscales de las entidades no lucrativas. Ambas entidades deberían tener el mismo trato en tanto la atribución del régimen fiscal deriva de la misma norma. En segundo lugar, no nos parece correcta la exigencia de los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 a las entidades menores. Si no existieran los acuerdos de cooperación sería lógico entender que todas las fundaciones y asociaciones –religiosas y laicas– tuvieran el mismo régimen. Sin embargo, los acuerdos establecen que unas tienen derecho a los beneficios fiscales de las otras lo que implica una especificidad de las religiosas respecto de las entidades sin fin de lucro. En este sentido, los acuerdos con las confesiones religiosas reconocen una autonomía a las confesiones para organizar el funcionamiento de sus propias entidades y delegan en ellas el control sobre las entidades que crean y gestionan. La condición de confesiones religiosas con acuerdo –para lo que se requiere un notorio arraigo en nuestra sociedad– ofrece

las garantías suficientes para que no estén sometidas al control estatal en este ámbito. Si no fuera así resultaría superflua la condición religiosa de estas entidades para otorgarlas unos beneficios fiscales a los que tendrían derecho sin necesidad de serlo con solo cumplir los mismos requisitos que exige la Ley 49/2002.

Bibliografía

BENEYTO BERENGUER, R. [2007]: *Las fundaciones religiosas de la Iglesia católica*, Asociación Española de Fundaciones, Biblioteca Básica, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, CEF, Madrid.

MARTÍN DÉGANO, I. [1999]: *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el Derecho español*, McGraw-Hill, Madrid.

- [2001]: «Consideraciones acerca de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general», *Crónica Tributaria*, n.º 97.
- [2012]: «La Iglesia católica y el IBI», *Tributos locales*, n.º 107.

LA PRESCRIPCIÓN DEL FRAUDE DE LEY CON CONSECUENCIAS EN PERIODOS NO PRESCRITOS Y LA REFORMA DE LA LGT Y DE LA LIS

Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. núm. 581/2013

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. USP-CEU

1. SUPUESTO DE HECHO

El 14 de mayo de 2007 se comunicó a Hewlett-Packard Holding Iberia, SL, sociedad dominante de un grupo fiscal en régimen de tributación consolidada, el inicio de actuaciones de comprobación, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, por los periodos impositivos comprendidos entre el 1 de noviembre de 2002 al 31 de octubre de 2005.

El 30 de junio de 2008 la Delegada Central de Grandes Contribuyentes adoptó acuerdo relativo al inicio de un expediente especial para la declaración de fraude de ley por el concepto Impuesto sobre Sociedades, notificándose al interesado el 4 de julio de 2008. Con fecha 25 de septiembre de 2008, dictó acuerdo por el que declaraba la existencia de fraude de ley, en relación con la sociedad Hewlett-Packard Holding Iberia, SL, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 (1 de noviembre de 2002 a 31 de octubre de 2003), 2003 (1 de noviembre de 2003 a 31 de octubre de 2004) y 2004 (1 de noviembre de 2004 a 31 de octubre de 2005).

Con base en dicha resolución, se modificó la base imponible consolidada del grupo en el importe correspondiente a tales gastos financieros, y se incoó un acta de disconformidad por dichos ejercicios, considerando no deducibles los gastos financieros derivados de los pasivos contraídos por Hewlett-Packard Holding Iberia, SL en 1998 para la adquisición del 68,25 % del capital de la sociedad Hewlett-Packard Española, SL, satisfechos a la entidad belga Hewlett-Packard Coordination Center, SC.

Recurrido el acuerdo declarativo del fraude de ley, fue confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el 8 de octubre de 2009.

Hewlett-Packard Holding Iberia, SL promovió recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, y fue estimado en Sentencia de 24 de enero de 2013. En su resolución la Audiencia afirmó que, en el ámbito de la comprobación de una liquidación relativa a un ejercicio

no prescrito, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos formalizados en 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, ejercicio que, por otro lado, no fue objeto de comprobación alguna por la Administración.

Contra dicha sentencia la Administración General del Estado presentó un recurso de casación ante el Tribunal Supremo, al considerar dicha doctrina gravemente lesiva para sus intereses.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La cuestión nuclear se centra en dilucidar si la Administración tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma) respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos –ejercicio 1998– aunque tales operaciones (por ejemplo, los gastos financieros) pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos (ejercicios 2002 a 2004, objeto de comprobación).

El Abogado del Estado considera que la facultad de declarar la existencia de fraude de ley no prescribe y se extiende a cualquier periodo impositivo en el que hayan tenido lugar los hechos o en el que consten datos con proyección a efectos fiscales en ejercicios no prescritos. El argumento básico es: 1.º El ejercicio 1998 no fue inspeccionado y, por tanto, la Administración no pudo tener conocimiento de las operaciones de reestructuración llevadas a cabo. Alega como causa la falta de recursos de la Administración. 2.º La Administración está obligada a actuar con sometimiento pleno a la ley y al derecho –art. 103 CE– y no puede tolerar un fraude de ley. 3.º Es la única solución lógica cuando los efectos ventajosos se producen en ejercicios distintos a aquel en que tuvieron lugar las operaciones declaradas en fraude de ley. 4.º El artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley General Tributaria (LGT), habilitan a la Administración para ello, sin dejar de reconocer expresamente que la LGT ahora vigente y sus artículos 70.3 y 106.4 no resultan aplicables *ratione temporis* al caso que nos ocupa.

El tribunal advierte 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 (FJ 2.º).

La declaración de fraude ha de asociarse con los periodos en que se celebraron los negocios aquejados del fraude de ley por razón del fin elusorio o evasivo que pretende pero no con los posteriores a ellos, pues de admitirse esa alternativa, como postula el Abogado del Estado, siempre quedaría abierta la posibilidad, a 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. Piénsese que los efectos de tales operaciones son de larga duración, unos treinta años, con lo que en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley (FJ 4.º).

En reiteradas sentencias anteriores a la modificación del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 por la Ley 40/1998 y a las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.5 de la LGT de 2003, el Tribunal Supremo ha considerado que declarada la prescripción con relación a la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, esta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon [SSTS de 25 de enero (NFJ037876) y 8 de julio de 2010 (NFJ054920), de 2 de febrero (NFJ046332) y 29 de marzo de 2012 (NFJ047087)]. En consecuencia, no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos (FJ 5.º 2).

Bajo la normativa vigente el sujeto pasivo debe determinar mediante prueba documental la corrección del importe de las bases imponibles a compensar y de su procedencia, demostrado lo cual, si la Administración considera que es improcedente, deberá acreditarlo cumplidamente [SSTS de 6 (NFJ052890) y 14 de noviembre de 2013 (NFJ052840)]. Y en este caso «la Administración tributaria no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía en virtud del mencionado precepto» (FJ 5.º 3 *in fine*).

La discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 —ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria— que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal periodo, aunque desplieguen efectos jurídicos y económicos con posterioridad. «Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles», sino su conformidad a Derecho por existir una motivación exclusivamente fiscal y no económica, «algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 de la LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección» (FJ 5.º 4).

El tribunal apunta también que si se admite la comprobación más allá del plazo de prescripción «se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente» que no podría corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque incidieran en créditos compensables en el futuro (FJ 5.º 2 *in fine*).

En consecuencia, se estima la pretensión de Hewlett-Packard Holding Iberia, SL resolviendo que no se pueden considerar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998 cuyas magnitudes han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Se trata en esta sentencia de la prescripción, que supone la extinción de la obligación tributaria (o del derecho de crédito del particular) por el silencio de la relación jurídica durante un determinado lapso de tiempo. Concurren, por tanto, dos elementos en su configuración: ausencia de actuación por las partes y transcurso del tiempo.

Su fundamento se encuentra básicamente en el principio de seguridad jurídica, que requiere una certidumbre sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria (o del derecho a la devolución).

Constituye también una exigencia lógica del principio de capacidad económica, que requiere gravar una capacidad económica actual, pues la exigencia indefinida de obligaciones tributarias no satisfechas en su momento supondría una acumulación de deudas que podría exceder la capacidad actual del obligado tributario. Dicha acumulación es posible dentro de ciertos márgenes temporales pues responde a un incumplimiento del obligado tributario, pero su no exigencia dentro de un periodo razonable es imputable a la Administración, por no llevar a cabo adecuadamente las labores de comprobación que tiene encomendadas.

Finalmente, se basa en el principio de eficacia administrativa, que opera cuando se ven afectadas las potestades administrativas, como sucede en este caso con la potestad liquidatoria. En tal sentido, la prescripción pretende que el interés general sea satisfecho en un plazo razonable, evitando «la pendencia indefinida de obligaciones» y estimulando «a la Administración para que ejercite con prontitud y diligencia sus potestades administrativas» (SÁNCHEZ BLÁZQUEZ).

La contraparte a estos fundamentos la constituye el principio de justicia, amparado como los anteriores por la Constitución, y protegido por otros principios constitucionales como los de generalidad tributaria y capacidad contributiva, cuya exigencia natural supondría que las obligaciones se cumplan y sean exigibles en todo caso.

Confluyen, por tanto, la justicia que deriva del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, con la seguridad jurídica que promueve la eficacia administrativa y el gravamen actual de la capacidad económica. Pero no puede admitirse que la seguridad jurídica que persigue la norma sea contraria a la justicia (FERNÁNDEZ JUNQUERA), y aumentar sine die el plazo prescriptorio se aleja de la justicia y promueve la ineficacia (CABALLERO SÁNCHEZ). Por tanto, en la interpretación de estos preceptos, hay que conjugar los principios de justicia y seguridad jurídica, siendo el objeto de ambos la salvaguarda del interés general previsto en el artículo 103 de la CE mediante la actuación eficaz de la Administración.

¿Cuál es el objeto de la prescripción? En esta sentencia se plantea el recogido en el artículo 66 a) de la LGT: «El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación». Realmente lo que prescribe es la obligación tributaria como consecuencia de la no actuación de la potestad liquidatoria (FALCÓN Y TELLA). El plazo comienza a correr desde el día siguiente a la finalización del plazo para declarar, que normalmente está en función de devengo. En este supuesto, habiéndose notificado el inicio de actuaciones el 14 de mayo de 2007, el último ejercicio no prescrito era 2002, que concluía el 31 de octubre de 2003, y cuyo plazo de declaración terminaba el 25 de mayo de 2007. Por tanto, el ejercicio 1998 en que se produjo la operación calificada como fraude de ley había prescrito.

La dicción literal del artículo 66 a) de la LGT ha llevado a sostener que se refiere solo a la potestad liquidadora y no comprende las actuaciones de comprobación, para permitir la comprobación de datos incluidos en declaraciones de ejercicios prescritos en cuanto afectan a ejercicios no prescritos: Sentencias de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 1999 (NFJ007774) y 21 de julio de 2005 (NFJ021238), y del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 13 de

marzo de 2006 (NFJ022980). Afirma la primera de las sentencias que «la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad» (FJ 2.º).

Sin embargo, la actividad de comprobación va encaminada a dictar un acto de liquidación que determinará la existencia de una obligación o de una devolución, no es una actividad autónoma sino que se inserta en un concreto y específico procedimiento de liquidación y fuera de él carece de sentido. Sin una adecuada calificación y valoración no se puede liquidar, lo que pone de manifiesto el carácter instrumental de la comprobación respecto de la liquidación. Además, si no puede liquidarse por haberse producido la prescripción, la comprobación es jurídicamente irrelevante (SÁNCHEZ BLÁZQUEZ).

Favorable, en cambio, al carácter instrumental de la comprobación respecto de la liquidación, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2000 (NFJ010088), reiterada por otra de 13 de julio del mismo año (NFJ009849), señala que la determinación de la base imponible de una entidad sujeta al régimen de transparencia fiscal está sujeta a prescripción –frente a la tesis contraria del Abogado del Estado–, pues el artículo 64 a) de la LGT, relativo a la determinación de la deuda mediante la oportuna liquidación, incluye y comprende «no solo las tareas aritméticas de cálculo de las deudas tributarias a partir de las bases determinadas, sino también las tareas administrativas encaminadas a la determinación de las bases imposables mediante las actuaciones de comprobación e investigación de las que las resoluciones recurridas traen causa».

El problema se ha planteado especialmente en materia de compensación de bases imposables negativas en el Impuesto sobre Sociedades, cuyo plazo se ha ido ampliando progresivamente hasta alcanzar los dieciocho años. En la normativa anterior a la incorporación del apartado 5 al artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en vigor hasta el 31 de diciembre de 1998, solo se exigía la constancia fehaciente de las bases imposables negativas en las correspondientes declaraciones. Con dicha normativa y bajo la anterior LGT se produjo un debate sobre si era posible la comprobación de partidas contenidas en liquidaciones de ejercicios prescritos, no a los efectos de proceder a una nueva liquidación sobre ellos, sino a los de liquidar ejercicios no prescritos. El debate fue cerrado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que negó rotundamente la posibilidad de regularizar extremos contenidos en las autoliquidaciones de ejercicios ya prescritos, aunque sea a los meros efectos de girar nuevas liquidaciones de periodos aún abiertos a inspección. Y es que tal regularización encierra la ineludible necesidad de alterar la liquidación (o liquidar de nuevo, como se prefiera) de los ejercicios prescritos, siendo precisamente esto lo prohibido por el citado artículo 64 de la LGT de 1963. En este sentido se pronunciaron las Sentencias de 13 de marzo de 1999 (NFJ008037), 30 de enero de 2004 (NFJ016990), 14 de junio de 2005 (NFJ054919) y 17 de marzo de 2008 (NFJ028630).

La cuestión debe analizarse a la luz de la normativa vigente, por lo que hay que ver los cambios producidos tanto en el Impuesto sobre Sociedades a partir de 1999, en el ámbito de la compensación de bases imposables negativas (art. 23.5), como en la LGT de 2003, en materia de justificación de datos y de partidas deducibles de periodos prescritos (arts. 70.3 y 106.5 LGT).

El artículo 70 de la LGT, bajo el título «Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales», dispone en su apartado 3: «La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos... durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente». Y el artículo 106.5 de la LGT, relativo a los medios y valoración de la prueba, afirma que si las minoraciones aplicadas o pendientes de aplicación traen causa de «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».

El artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aplicable a partir de 1 de enero de 1999), disponía: «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 originaren». Y su redacción vigente, dada por la Ley 24/2001, señala que «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».

Como observa el Tribunal Supremo, lo que este precepto establece es una carga probatoria para el sujeto pasivo, delimitando su contenido (esto es, los documentos con los que deben acreditarse las bases imponibles negativas objeto de compensación). Frente a la normativa previa al 1 de enero de 1999, se exige no solo la constancia fehaciente de la base imponible negativa sino, también, su oportuna justificación documental. En consecuencia, la facultad inspectora se circunscribe a la comprobación de la existencia y cuantía de la suma compensada. Si no se acreditan la procedencia y la cuantía no se puede compensar [en tal sentido se ha denegado la misma por la STS de 18 de diciembre de 2013 (NFJ053198) y la SAN de 14 de noviembre de 2013 (NFJ053053)].

La Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053091) puntualiza que «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». La Sentencia de 6 de noviembre de 2013 (NFJ052890), cuyo criterio ha sido seguido en la sentencia de 14 de noviembre de 2013 (NFJ052840), refiere que el artículo 23.5 de la LIS supone que el sujeto pasivo aporte una prueba que demuestre la corrección no solo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su «procedencia», es decir, de su corrección. Demostrada tal concordancia, si la Administración sostiene la improcedencia de la deducción por razones fácticas o jurídicas deberá acreditarlo. Pero como refiere la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053091), en la comprobación de la acreditación no cabe construir un conflicto en la aplicación de la norma ni un fraude de ley que no se declaró en su día mediante el correspondiente procedimiento. Ni después de la reforma de la LIS, afirma la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2013 (NFJ052836), puede la Administración comprobar si las bases negativas

de periodos prescritos son conformes a Derecho. Solo puede comprobar su declaración y que se ajustan las cuantías a compensar.

Compartimos el argumento del tribunal de que si «la base imponible cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado» dado que «lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un periodo que ya no puede ser objeto de comprobación» (FJ 5.º 2).

Lo que no puede hacer la Administración es declarar una operación prescrita constitutiva de conflicto en la aplicación de la norma, aunque sus consecuencias afecten a ejercicios no prescritos.

En suma, hasta la reforma de 1998 de la LIS las bases eran compensables en todo caso, y desde 1999 debe acreditarse su existencia y cuantía, si así se hace no tiene objeto la comprobación, y si no se acredita basta con declararlas no deducibles sin comprobar nada más. Los artículos 23.5 de la LIS y 70.3 y 106.4 de la LGT solo permiten a la Administración constatar la realización del gasto, pero en ningún caso «determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica». La tesis de la Administración contraviene los principios de seguridad jurídica y de eficacia administrativa, al obviar el instituto de la prescripción en operaciones de uso frecuente en el ámbito empresarial que producen efectos a lo largo de periodos de tiempo muy amplios, quebrando la certeza del tráfico económico y jurídico que debe guiar estas actividades.

Quedan dos últimas cuestiones.

Primero, ante el recientemente aprobado anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyo texto fue remitido para información pública de 23 de junio de 2014, surge la duda de si se mantendrá el régimen vigente o, por el contrario, supondrá un cambio sustancial a partir de su aprobación en 2015.

Aparte de otros preceptos relativos a la prescripción –arts. 67.1 y 68.9–, en esta materia en concreto incidirán los artículos 66 bis, 106.5 y 115 de dicha ley.

El 106.5 supone una simple acotación, indicando la necesidad de aportar los medios de prueba previstos en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, y no solo la autoliquidación, que tiene carácter imprescindible. La exposición de motivos lo justifica sobre la base de aclarar «que las normas sobre medios de prueba del crédito fiscal y su valoración son las generales, debiendo aportarse en todo caso la declaración o autoliquidación en que se incluyó».

Lo más relevante está en los otros dos preceptos.

Se crea un nuevo artículo 66 bis bajo el título de «Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar», a cuyo tenor «No prescribirá el derecho de la Administración para realizar com-

probaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley», relativo a las potestades y funciones de comprobación e investigación. El artículo 115.1 añade a su anterior redacción que la comprobación e investigación «se podrá realizar aun en el caso de que la misma afecte a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito». Tal precepto incluye los derechos de la Administración a liquidar y a recaudar, así como los derechos del obligado tributario a solicitar y a obtener las devoluciones tributarias y el reembolso del coste de las garantías. De otro lado, el apartado 2, que permitía a la Administración tributaria calificar los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario de modo diferente a este, añade que podrá hacerlo «con independencia del ejercicio o periodo en el que la realizó».

La exposición de motivos justifica estas modificaciones en «la extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios», lo cual requiere que se acompañe «necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo». Señala que con ello se evitan dudas, se cumple con la doctrina del Tribunal Supremo, y garantiza el ejercicio adecuado de los derechos del obligado tributario (por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando para ello la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar). Curiosamente, la sentencia objeto de este comentario utiliza también el argumento de la desigualdad e indefensión en que quedaría el contribuyente si se admite la comprobación más allá del plazo de prescripción. Parece que el legislador quiere solventarlo con la imprescriptibilidad del derecho a la devolución, como ya se dijo.

Si la comprobación se limita a verificar la adecuación de las deducciones y bases negativas nos parece correcto, pero existe el riesgo de que la nueva normativa sirva de base para proceder a una nueva liquidación, como si el derecho a comprobar pudiera extenderse más allá del plazo de prescripción. Y no es esta la postura del Tribunal Supremo. Lo que la exposición de motivos toma como «doctrina del Tribunal Supremo» es la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2013 (NFJ052840), cuyo FJ 6.º estableció que para demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad, hay que reconocer a la Inspección «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 a la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación». Sin embargo, se trata de una consideración *obiter dicta* que en ningún caso forma parte de la *ratio decidendi* del fallo, y no ha sido repetida en ninguna otra sentencia, por lo que en modo alguno constituye jurisprudencia (AEDAF).

En la Sentencia de 4 de julio de 2014 (NFJ054784) y resto de jurisprudencia citada se postula que la Administración no puede proceder a una calificación nueva de hechos prescritos, sino comprobar la cuantía y procedencia de las partidas que se pretenden deducir o compensar.

La exposición de motivos señala como objetivos esenciales de la reforma «el reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria» e «incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos», siendo el propósito esencial «mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz». Como se dijo al principio, el fundamento de la prescripción está en la seguridad jurídica, por la certidumbre que deben tener los obligados tributarios –y la propia Administración– sobre la existencia de obligaciones o créditos tributarios, y en el principio de eficacia para que la Administración ejerza diligentemente sus potestades. La regulación del anteproyecto podría quebrar ambos principios si se utiliza de forma inadecuada. El principio de legalidad administrativa requiere que la Administración actúe con objetividad en aras del interés general, con sometimiento pleno a la ley y al derecho. La inexistencia de un plazo prescriptorio en el ámbito de la comprobación e investigación puede quedar extramuros de este mandato constitucional.

En segundo lugar, hay que considerar la ampliación del plazo de comprobación que se prevé en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOCG de 6 de agosto de 2014). En efecto, en diversos preceptos de la ley relativos a las bases imponibles negativas (art. 26.5) y a las deducciones por doble imposición y de incentivación de los Capítulos II y IV del Título VI (arts. 31.7, 32.8 y 39.6), se prevé que «el derecho de la Administración para comprobar o investigar» las partidas pendientes de compensación o aplicación «prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho» a su compensación o aplicación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá «acreditar» que las bases imponibles negativas y las deducciones cuya compensación o aplicación pretenda «resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil». La exposición de motivos señala que «la extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación, a un periodo de 10 años, del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada». A nuestro juicio esta redacción supone una ampliación frente al régimen vigente, que solo contiene la necesidad de acreditar la partida negativa para poder compensarla o deducirla, pero no otorga a la Administración la facultad de regularizar en todo caso partidas negativas de ejercicios prescritos si el contribuyente la documentó adecuadamente. Con la nueva redacción el régimen vigente se aplicaría a partir del décimo año, de modo que si no se acredita de la manera señalada a partir de ese plazo tampoco podría aplicarse esa minoración por el contribuyente.

No obstante, sí supone una limitación comparándolo con el artículo 120.2 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, relativo a las «Facultades de la Administración tributaria», según el cual «La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. En este sentido, podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando

los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos». En suma, la futura LIS parece reafirmarse en la postura de la Administración de calificar nuevamente y regularizar hechos producidos en periodos prescritos con incidencia en periodos no prescritos objeto de comprobación, aunque el contribuyente pueda acreditarlos, sin limitación en el régimen general, y hasta el décimo año en el caso de bases imponibles negativas y las citadas deducciones.

Incluso, si se interpretan en sentido amplio las facultades de comprobación e investigación de este precepto y del artículo 115 del Anteproyecto de la LGT, mediante la declaración de conflicto en la aplicación de la norma en un periodo prescrito, en contra de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del principio de seguridad jurídica

Habrà que esperar a la tramitación parlamentaria para poder calibrar adecuadamente los efectos y la relevancia de la reforma que se avecina.

Bibliografía

AEDAF [2014]: *Observaciones en el trámite de información pública al Anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, Madrid.

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

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

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

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2007]: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, Madrid.

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

EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA EN EL IVA (CASO PRÁCTICO)

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

A continuación proponemos un caso práctico relativo al régimen especial del criterio de caja en el IVA que fue introducido, con efectos 1 de enero de 2014, con la Ley de apoyo a los emprendedores, con el objeto de repasar, a través del planteamiento de distintas operaciones, toda la casuística de este régimen.

Palabras claves: IVA, regímenes especiales, régimen especial del criterio de caja y caso práctico.

ENUNCIADO

1. Don Florencio Flores es propietario de los siguientes bienes inmuebles en Zamora, población en la que reside:

- a) Una vivienda unifamiliar en un barrio residencial de la ciudad, arrendada a doña Marta Martínez, profesional de la abogacía, en la que, además de residir ella y su familia, tiene ubicado el despacho profesional, y así se ha hecho constar en el contrato de arrendamiento. Se ha pactado una renta mensual de 2.000 euros, a abonar en los cinco primeros días de cada mes natural.
- b) Un local comercial en una céntrica calle de la ciudad, que ha sido alquilado a la sociedad mercantil Mantas para abrigar, SL. En dicho local, esta sociedad tiene además de un comercio abierto al público, las oficinas de la sociedad, desde las que se dirige el negocio de ventas por internet, así como de comercio al por mayor. Se fijó una renta mensual de 3.000 euros, a abonar en los cinco primeros días de cada mes natural.

Se conocen los siguientes datos:

- Don Florencio Flores se ha acogido al régimen especial del criterio de caja, no habiendo optado por el sistema de devolución mensual.
- Durante el tercer trimestre de 2014 no ha recibido operación alguna realizada por otros empresarios o profesionales incluidos en el régimen especial del criterio de caja (en las facturas recibidas no aparece la mención «régimen especial del criterio de caja»).
- No tiene cuotas soportadas pendientes de deducir, procedentes de periodos anteriores.
- La renta del mes de julio ha sido abonada por los dos arrendatarios: el 2 de julio por doña Marta Martínez y el 5 de julio por la entidad mercantil Mantas para abrigar, SL.
- Sin embargo, respecto de los meses de agosto y septiembre, se conoce que:
 - Doña Marta Martínez no abonó el mes de agosto en plazo, haciéndolo el 31 de agosto. La renta correspondiente al mes de septiembre se abonó el 1 de octubre.
 - La empresa Mantas para abrigar, SL ha entrado en una situación de grave crisis, dejando de abonar la renta correspondiente a los meses de agosto y septiembre, desconociéndose cuándo abonará estas rentas.

- Don Florencio Flores ha tenido que contratar a un albañil de la localidad para llevar a cabo unas reparaciones en la vivienda arrendada que han sido finalizadas el 15 de agosto, recibiendo con esa fecha la factura del albañil por un importe de 500 euros más la cuota de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente. Ha sido abonada el 2 de septiembre.
- Asimismo, ha debido hacer frente a los gastos de adecuación de las instalaciones eléctricas del local, que se han realizado durante el mes de septiembre. La factura es recibida el 30 de septiembre, por importe de 1.000 euros más la cuota de IVA. Con la empresa que ha realizado los trabajos pacta su abono el 15 de octubre.

Se pide:

Efectuar la declaración-liquidación correspondiente al tercer trimestre de 2014, presentando el modelo de declaración-liquidación 303.

2. La entidad mercantil Proveedores del Ladrillo, SL (Prodela) es una pyme radicada en Salamanca, dedicada esencialmente al suministro de material de obras para otros empresarios del sector de la construcción, esencialmente pymes, aun cuando en ocasiones realiza también suministros a grandes empresas, dada su especialidad en algunos materiales cerámicos y de construcción.

Se ha acogido al régimen especial del criterio de caja en este ejercicio 2014, y hace dos años se había acogido también al sistema de devolución mensual.

Durante el mes de septiembre de 2014, ha realizado las siguientes operaciones:

- Ha vendido material de construcción a un albañil acogido al régimen especial simplificado de IVA por importe de 2.000 euros. La factura es emitida con fecha 28 de septiembre y es abonada en esa misma fecha.
- La sociedad Obras menores, SL es un cliente habitual de la empresa Prodela, habiendo pactado con esta que las facturas se expedirán el último día del mes, y serán abonadas a los dos meses. La factura por los materiales suministrados en el mes de septiembre es por importe de 5.000 euros.
- Ha transmitido a la empresa Megaconstrucciones, SA, gran empresa del sector de la construcción, una partida de cerámica por importe de 20.000 euros. El material es puesto a disposición del cliente el 12 de septiembre, expidiéndose y entregándose la factura al cliente en esta misma fecha, si bien la entidad Megaconstrucciones, SA no abona la factura este mes de septiembre, haciéndolo en el 30 de octubre.
- Vende a doña Macarena Macarrón, particular no empresaria o profesional, diversos materiales para una obra de reforma integral de su vivienda, por importe de

2.000 euros. Los materiales son entregados con fecha 16 de septiembre, expidiéndose factura en esta misma fecha, y pactándose que el abono se efectuará el 50 % a la fecha de facturación y el otro 50 % el 16 de octubre.

- Vende a un albañil, sujeto pasivo del IVA que aplica el régimen general del impuesto, materiales por importe de 500 euros, que son entregados el 22 de septiembre, fecha en la que se expide la factura y se abona.
- La sociedad mercantil Construcciones del Atlántico, SA le encarga una partida de cerámica a entregar en el mes de noviembre por importe de 20.000 euros. No obstante, el 25 de septiembre, se abona anticipadamente el 25 % de la operación, mediante transferencia, emitiéndose factura en esta fecha.
- Con fecha de 3 de septiembre, ha adquirido material de construcción a un gran distribuidor (que aplica el régimen general del impuesto), por importe de 30.000 euros. La factura es expedida con esta misma fecha, en la que se abona el 50 %, y el importe restante será abonado el 30 de octubre.
- Ha adquirido el 10 de septiembre una partida de cerámica procedente de un empresario de Portugal por importe de 5.000 euros. La factura es expedida con esta misma fecha por vía electrónica. Los materiales son trasladados desde Portugal a Salamanca el propio día 10 de septiembre por un transportista portugués que emite factura a la empresa Prodela el 11 de septiembre, por importe de 200 euros. Ambas facturas son abonadas el 1 de octubre. Todos los empresarios tienen atribuido un NIF a efectos de IVA por sus respectivas Administraciones tributarias. Los empresarios portugueses no tienen establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto.
- Como consecuencia de un proceso judicial que ha tenido con un proveedor de materiales de Marruecos, un abogado de este Estado tercero (que no tiene establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto) le ha prestado unos servicios de representación, que han concluido en este mes de septiembre, por lo que el abogado pasa una factura a la empresa Prodela con fecha de 25 de septiembre, siendo abonada mediante transferencia el 1 de octubre, por importe de 1.000 euros.
- Adquiere el 26 de septiembre una partida de materiales a un proveedor establecido en Orense por importe de 2.000 euros, emitiéndose factura con esta misma fecha, en la que es abonada.

Se pide:

Efectuar la declaración correspondiente a este mes de septiembre de 2014, haciendo constar para cada operación la declaración-liquidación en la que se reflejarán, así como las casillas en las que figurarán. Asimismo, deberán especificarse las consecuencias fiscales para los proveedores y los destinatarios de las operaciones realizadas por la empresa Prodela.

SOLUCIÓN

1. DECLARACIÓN CORRESPONDIENTE AL TERCER TRIMESTRE DE 2014

IVA devengado			
Base	Tipo	Cuota	
2.000	21 %	420	1
3.000	21 %	630	2
2.000	21 %	420	3
Total IVA devengado		(A)	1.470
IVA soportado deducible			
500	21 %	105	4
Total IVA soportado		(B)	105
Diferencia (A – B)			1.365
A ingresar			1.365



Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

Autoliquidación

Modelo

303

Identificación (1)

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social

Flores, Florencio

Devengo (2)

Ejercicio 2014 Período 3T

Espacio reservado para numeración por código de barras

- ¿Está inscrito en el Registro de devolución mensual (Art. 30 RIVA)? ☐ SI ☒ NO
- ¿Tributa exclusivamente en régimen simplificado? ☐ SI ☒ NO
- ¿Es autoliquidación conjunta? ☐ SI ☒ NO
- ¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación? ☐ SI ☒ NO
- ¿Ha optado por el régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA)? ☒ SI ☐ NO
- ¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja? ☐ SI ☒ NO
- Opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA) ☐
- Revocación de la opción por la aplicación de la prorrata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA) ☐

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso

Día Mes Año

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación

Preconcurso ☐
Postconcurso ☐

Liquidación (3)

Régimen general

IVA devengado

IVA devengado	Base imponible		Tipo %		Cuota	
	01	7.000	02	21	03	1.470
Régimen general	04		05		06	
	07		08		09	
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios.	10				11	
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto, adq. intracom)	12				13	
Modificación bases y cuotas	14				15	
	16		17		18	
Recargo equivalencia.....	19		20		21	
	22		23		24	
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	25				26	
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])...					27	1.470

IVA deducible

IVA deducible	Base		Cuota	
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.....	28	500	29	105
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30		31	
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32		33	
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34		35	
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36		37	
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.....	38		39	
Rectificación de deducciones	40		41	
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.			42	
Regularización bienes de inversión			43	
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata			44	
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])			45	105

Resultado régimen general ([27] - [45])

1.365

Ejemplar para el sujeto pasivo



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación

Página 2

Modelo

303

NIF	Apellidos y Nombre o Razón social
	Flores, Florencio

Régimen simplificado			
A Actividades agrícolas, ganaderas y forestales			
Actividad A₁		Actividad A₂	
Código	Volumen ingresos	Índice cuota	Cuota devengada
1T, 2T, 3T	Porcentaje ingreso a cuenta	Ingreso a cuenta	
	%	A	
4T	Cuota soportada operaciones corrientes	Cuota anual derivada del Régimen simplificado	
		B	
B Actividades en régimen simplificado (excepto agrícolas, ganaderas y forestales)			
Actividad B₁		Actividad B₂	
Epígrafe IAE		Epígrafe IAE	
Nº unidades de módulo	Importe	Nº unidades de módulo	Importe
Módulo 1		Módulo 1	
Módulo 2		Módulo 2	
Módulo 3		Módulo 3	
Módulo 4		Módulo 4	
Módulo 5		Módulo 5	
Módulo 6		Módulo 6	
Módulo 7		Módulo 7	
Cuota devengada operaciones corrientes C		Cuota devengada operaciones corrientes C	
Reducciones D		Reducciones D	
1T, 2T, 3T	Índice corrector de actividades de temporada Z	1T, 2T, 3T	Índice corrector de actividades de temporada Z
	Porcentaje ingreso a cuenta E %		Porcentaje ingreso a cuenta E %
	Ingreso a cuenta* ((C) - (D)) x (E) F		Ingreso a cuenta* ((C) - (D)) x (E) F
* Ver instrucciones para actividades de temporada y accesorias		* Ver instrucciones para actividades de temporada y accesorias	
Suma de ingresos a cuenta del conjunto de actividades (A ₁ + A ₂ + A ₃ + ... + F ₁ + F ₂ + F ₃ + ...) 47			
Cuotas soportadas operaciones corrientes G		Cuotas soportadas operaciones corrientes G	
Índice corrector de actividades de temporada H		Índice corrector de actividades de temporada H	
RESULTADO ((C) - (D) - (G)) x (H) I		RESULTADO ((C) - (D) - (G)) x (H) I	
Porcentaje cuota mínima J %		Porcentaje cuota mínima J %	
Devolución cuotas soportadas otros países K		Devolución cuotas soportadas otros países K	
Cuota mínima L		Cuota mínima L	
Cuota anual derivada régimen simplificado M		Cuota anual derivada régimen simplificado M	
Suma de cuotas derivadas régimen simplificado del conjunto de actividades (B ₁ + B ₂ + ... + M ₁ + M ₂ + ...) 48		Suma de cuotas derivadas régimen simplificado del conjunto de actividades (B ₁ + B ₂ + ... + M ₁ + M ₂ + ...) 48	
Suma de ingresos a cuenta realizados en el ejercicio 49		Suma de ingresos a cuenta realizados en el ejercicio 49	
Resultado ((48) - (49)) 50		Resultado ((48) - (49)) 50	
Cuotas devengadas			
Adquisiciones intracomunitarias de bienes 51		Adquisiciones intracomunitarias de bienes 51	
Entregas de activos fijos 52		Entregas de activos fijos 52	
IVA devengado por inversión del sujeto pasivo 53		IVA devengado por inversión del sujeto pasivo 53	
Total cuota resultante: Si 1T, 2T, 3T: ((47) + (51) + (52) + (53)) 54		Total cuota resultante: Si 1T, 2T, 3T: ((47) + (51) + (52) + (53)) 54	
Si 4T: ((50) + (51) + (52) + (53)) 54		Si 4T: ((50) + (51) + (52) + (53)) 54	
IVA deducible			
Adquisición o importación de activos fijos 55		Adquisición o importación de activos fijos 55	
Regularización bienes de inversión 56		Regularización bienes de inversión 56	
Total IVA deducible ((55) + (56)) 57		Total IVA deducible ((55) + (56)) 57	
Resultado régimen simplificado ((54) - (57)) 58			

Ejemplar para el sujeto pasivo



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación**Página 3**Modelo
303

NIF	Apellidos y Nombre o Razón social
	Flores, Florencio

Información adicional

Entregas intracomunitarias de bienes y servicios 59 | |
Exportaciones y operaciones asimiladas 60 | |
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción 61 | |

Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquellos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA 62 Base imponible 15.000 | 63 Cuota 3.150 |

Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja 74 Base imponible 1.500 | 75 Cuota soportada 315 |

Resultado

Suma de resultados ([46] + [58]) 64 1.365 |

Atribuible a la Administración del Estado 65 100 % 66 1.365 |

Cuotas a compensar de periodos anteriores 67 |

Resultado ([66] - [67] + [68]) 69 1.365 |

Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual. Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo 70 |

68 | euros Resultado de la liquidación ([69] - [70]) 71 1.365 |

Compensación (4)	Si resulta 71 negativa consignar el importe a compensar 72 C	Ingreso (7)	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones. Importe: I 1.365 Código IBAN E S
	Sin actividad - ☐		
Devolución (6)	Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular: Importe: 73 D Código IBAN E S	Complementaria (8)	Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y periodo, indíquelo marcando con una "X" esta casilla. ☐ Autoliquidación complementaria En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior. Nº. de justificante

Ejemplar para el sujeto pasivo

2. DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN CORRESPONDIENTE AL MES DE SEPTIEMBRE DE 2014

IVA devengado				
Base	Casilla	Tipo	Cuota	
2.000	01, 02, 03	21 %	420	1
1.000	01, 02, 03	21 %	210	4
500	01, 02, 03	21 %	105	5
5.000	01, 02, 03	21 %	1.050	6
5.000	10, 11	21 %	1.050	8
200	10, 11	21 %	42	8
1.000	12, 13	21 %	210	9
Total IVA devengado			(A) 3.087	
IVA soportado deducible				
15.000	28, 29	21 %	3.150	7
5.000	36, 37	21 %	1.050	8
200	36, 37	21 %	42	8
1.000	28, 29	21 %	210	9
2.000	28, 29	21 %	420	10
Total IVA soportado deducible			(B) 4.872	
Diferencia (A - B)			- 1.785	
A devolver			1.785	

COMENTARIO

Nota previa:

Don Florencio Flores y la entidad mercantil Proveedores del Ladrillo, SL se han acogido al régimen especial del criterio de caja, recogido en los artículos 163 decies a 163 sexiesdecies de la Ley del IVA, que han sido incluidos por Ley 14/2013, de 27 de septiembre, y los artículos 61 septies a 61 undecies del Reglamento del IVA, incluidos por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre.

Se trata de un régimen especial caracterizado, entre otras, por las siguientes notas:

- En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el IVA se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, debiendo acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.
- La repercusión del IVA en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.
- Los sujetos pasivos acogidos al régimen podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta ley, si bien, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación; ello con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible, y debiendo acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.
- El nacimiento del derecho a la deducción de los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial, pero que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, en relación con las cuotas soportadas por esas operaciones, se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos, o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación; ello con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible, y debiendo acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.
- En cuanto a la facturación a emitir, toda factura y sus copias expedidas contendrán la mención de «régimen especial del criterio de caja», y su expedición deberá producirse en el momento de la realización de la operación, salvo cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo

caso la expedición de la factura deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hayan realizado.

1. **1** Corresponde con la cuota devengada por el arrendamiento de la vivienda del mes de julio. Al destinarse a despacho profesional y a residencia habitual de doña Marta Martínez, la operación estará sujeta y no exenta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23.º de la Ley del IVA. El devengo se produce el 2 de julio, que es cuando se abona el alquiler, conforme al artículo 163 terdecies de la Ley del IVA.

El tipo impositivo de la operación será del 21 %:

$$2.000 \times 21\% = 420$$

Doña Marta Martínez podrá deducir también la cuota soportada, en la medida en que afecte la vivienda a su actividad empresarial, dado que el derecho a la deducción nace también en la misma fecha en la que se abona la renta (art. 163 quinquiesdecies de la Ley del IVA). Para ello recibirá una factura en la que se contenga la mención «régimen especial del criterio de caja».

2 Se trata de la cuota devengada por el arrendamiento del local comercial. Conforme al artículo 163 terdecies de la Ley del IVA, el devengo tendrá lugar el 5 de julio, siendo el tipo impositivo el general:

$$3.000 \times 21\% = 630$$

La sociedad mercantil Mantas para abrigar, SL podrá deducir la cuota, dado que el derecho a deducir nace también en esta misma fecha (art. 163 quinquiesdecies de la Ley del IVA), recibiendo factura en la que se especificará «régimen especial del criterio de caja».

3 La renta correspondiente a la vivienda unifamiliar del mes de agosto no es abonada en los cinco primeros días del mes, de acuerdo con el contrato de arrendamiento, sino el 31 de agosto, por lo que el devengo de esta operación se produce en esta fecha:

$$2.000 \times 21\% = 420$$

Doña Marta Martínez podrá deducir la cuota soportada, en la medida en que se afecte a la actividad profesional que realiza, puesto que el derecho a deducir nace también en esta misma fecha. Recibirá factura en la que se haga constar la mención «régimen especial del criterio de caja».

4 Don Florencio Flores ha contratado a un albañil para que realice unas reparaciones en la vivienda unifamiliar, recibiendo la factura por estos trabajos el 15 de agosto, si bien es abonada el 2 de septiembre, por lo que el derecho a la deducción de la cuota correspondiente a esta operación nace en esta fecha. Como posee el documento justificativo del derecho a la deducción, podrá deducir la cuota soportada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 163 terdecies, apartado 3, de la Ley del IVA.

$$500 \times 21\% = 105$$

2. **1** Es una entrega de bienes cuyo devengo se produce el 28 de septiembre (apdo. primero del art. 163 terdecies de la Ley del IVA), ya que en esta fecha se entregan los materiales, se expide la factura y es abonada la operación.

Se declarará en el modelo 303 correspondiente al mes de septiembre de 2014 en las casillas 01, 02 y 03 («IVA devengado en régimen general»), así como en las casillas 62 y 63 («Importe de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general del devengo contenida en el art. 75 de la Ley del IVA»):

$$2.000 \times 21\% = 420$$

En la factura figurará la mención «régimen especial del criterio de caja», y el destinatario podrá ejercitar el derecho a la deducción conforme a las reglas que rigen el régimen especial simplificado, de acuerdo con los artículos 122 y 123 de la Ley del IVA y los artículos 34 a 42 del Reglamento del IVA.

2 La empresa Prodela suministra a la sociedad Obras menores, SL materiales por importe de 5.000 euros. La factura se expedirá con fecha 30 de septiembre (en la que se hará constar la mención «régimen especial del criterio de caja»), siendo abonada a los dos meses. Por tanto, el devengo de la operación tendrá lugar el 30 de noviembre.

La operación deberá declararse:

- En la declaración-liquidación del mes de septiembre, en las casillas 62 y 63, haciendo constar la base imponible y la cuota:

$$5.000 \times 21\% = 1.050$$

- En la declaración-liquidación del mes de noviembre, en las casillas 01, 02 y 03, haciendo constar la base imponible, el tipo impositivo y la cuota:

$$5.000 \times 21\% = 1.050$$

En este mes de noviembre no se hará constar en las casillas 62 y 63, dado que el devengo con arreglo a las reglas generales del impuesto tiene lugar en septiembre, y no en noviembre.

El cliente, Obras Menores, SL, no puede deducir el impuesto soportado en este mes de septiembre, dado que el nacimiento de este derecho surge en el mes de noviembre. Por ello, este destinatario hará constar la operación:

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, casillas 74 y 75 («Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación

o afecte el régimen especial del criterio de caja») por el importe de la base imponible y de la cuota soportadas.

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de noviembre la reflejará en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes»), reflejando también la base imponible y la cuota de la operación.
- En ambas declaraciones marcará con una «X» la casilla «SÍ» de la pregunta «¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?» del apartado «Identificación».

3 Transmite a la entidad Megaconstrucciones, SA una partida de cerámica por importe de 20.000 euros. Aun cuando los materiales se entregan el 12 de septiembre y con esta fecha se emite factura (en la que figurará la mención «régimen especial del criterio de caja»), la operación se abona el 30 de octubre. Por tanto, el devengo de la operación, conforme al apartado primero del artículo 163 terdecies tiene lugar el 30 de octubre.

La operación se reflejará:

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, casillas 62 y 63, por el importe de la base imponible y cuota del impuesto:

$$20.000 \times 21 \% = 4.200$$

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de octubre, casillas 01, 02 y 03, por el importe de la base imponible, tipo impositivo y cuota del impuesto:

$$20.000 \times 21 \% = 4.200$$

Por su parte, el cliente Megaconstrucciones, SA hará constar la operación:

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, casillas 74 y 75 («Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja») por el importe de la base imponible y de la cuota soportadas.
- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de octubre la reflejará en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes»), reflejando también la base imponible y la cuota de la operación.
- En ambas declaraciones marcará con una «X» la casilla «SÍ» de la pregunta «¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?» del apartado «Identificación».

4 Vende a doña Macarena Macarrón diversos materiales por importe de 2.000 euros, entregándose el 16 de septiembre, fecha en la que se expide factura y se abona el 50% (el resto es

abonado el 16 de octubre). Hay un pago aplazado por la mitad de la operación y como el devengo se produce cuando se cobra la operación, de acuerdo con el artículo 163 terdecies de la Ley del IVA, tendrá lugar:

- El 16 de septiembre por el 50 % abonado:

$$2.000 \times 50 \% \times 21 \% = 210$$

- El 16 de octubre por el resto de la operación:

$$1.000 \times 21 \% = 210$$

Por tanto, la empresa Prodela declarará la operación (emitiendo factura en la que hará constar la mención «régimen especial del criterio de caja») y:

- En la declaración liquidación del mes de septiembre hará constar en las casillas 01, 02 y 03 el importe del 50 % de la operación, cuyo devengo tiene lugar en este mes:

$$2.000 \times 50 \% \times 21 \% = 210$$

No obstante, en las casillas 62 y 63 reflejará la operación por el importe total de la base imponible y cuota del impuesto, esto es:

$$2.000 \times 21 \% = 420$$

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de octubre, hará constar la operación en las casillas 01, 02 y 03, exclusivamente por el devengo que tiene lugar ese mes por el 50 % de la operación que percibe, esto es:

$$1.000 \times 21 \% = 210$$

En cuanto a la destinataria de la operación, doña Macarena Macarrón, no es empresaria o profesional a efectos del IVA, por lo que no genera el derecho a deducir.

5 Vende a un albañil, sujeto pasivo del IVA que aplica el régimen general del impuesto, materiales por importe de 500 euros, que son entregados el 22 de septiembre, fecha en la que se expide la factura y se abona. El devengo de esta operación se produce en este mes de septiembre, por lo que la empresa Prodela declarará la operación en la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre (emitirá factura en la que se hará constar la mención «régimen especial del criterio de caja») en las casillas:

- 01, 02 y 03, reflejando el importe de la base imponible, el tipo impositivo y la cuota:

$$500 \times 21 \% = 105$$

- 62 y 63, reflejando exclusivamente la base imponible y la cuota.

Por su parte, el albañil adquirente reflejará la operación en su declaración-liquidación, en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes»), así como en las casillas 74 y 75, en ambos casos por el importe de la base imponible y de la cuota del impuesto. Además, en la declaración marcará con una «X» la casilla «Sí» de la pregunta «¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?» del apartado «Identificación».

6 Recibe un pago anticipado de la sociedad mercantil Construcciones del Atlántico, SA por el encargo de cerámica que la empresa Prodelá entregará en el mes de noviembre. En este mes de septiembre se producirá el devengo del anticipo, que es de un 25 % del importe total de la operación (2.000 €), esto es, 5.000 euros.

Por tanto, en este mes de septiembre tiene lugar el devengo de este pago anticipado, que deberá declararse en la declaración-liquidación correspondiente a este mes, tanto en las casillas 01, 02 y 03 (por la base imponible, tipo impositivo y cuota), como en las casillas 62 y 63 (por la base imponible y la cuota del impuesto):

$$20.000 \times 25 \% \times 21 \% = 1.050$$

Este importe no deberá reflejarse en declaración-liquidación posterior ninguna.

En cuanto al destinatario de la operación, reflejará la operación, por el importe del anticipo, en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes»), así como en las casillas 74 y 75, en ambos casos por el importe de la base imponible y de la cuota repercutida.

7 Adquiere material de construcción a un gran distribuidor, por importe de 30.000 euros, el 3 de septiembre, abonándose en esta fecha el 50 % en la que recibe la factura. El resto será abonado el 30 de octubre.

La empresa Prodelá tiene un IVA soportado, que será deducible, de acuerdo con el artículo 163 terdecies, cuando abone la operación y, en el caso de abonarse parcialmente, el devengo se producirá a medida que se efectúen los pagos.

En nuestro caso, el 3 de septiembre abona el 50 % de la operación, por lo que en esta fecha nace el derecho a la deducción por este importe:

$$30.000 \times 50 \% \times 21 \% = 3.150$$

El resto de la operación se abona el 30 de octubre, por lo que es en esta fecha cuando surge el derecho a la deducción por este importe:

$$30.000 \times 50 \% \times 21 \% = 3.150$$

Por tanto, la operación será declarada por la entidad Prodela:

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por operaciones interiores corrientes»), por el importe cuyo derecho a deducir surge en este mes:

$$30.000 \times 50\% \times 21\% = 3.150$$

Además, declarará la operación en las casillas 74 y 75 «Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja»), por el importe total de la operación:

$$30.000 \times 21\% = 6.000$$

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de octubre, en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por operaciones interiores corrientes»), por el importe del 50 % restante que se abona el 30 de octubre:

$$30.000 \times 50\% \times 21\% = 3.150$$

En cuanto al proveedor de la operación, declarará la operación íntegramente en la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, casillas 01, 02 y 03 («IVA devengado») por el importe total de la operación, ya que aplica el régimen general del impuesto, sin que se haga constar mención especial alguna en la factura emitida:

$$30.000 \times 21\% = 6.300$$

8 La empresa Prodela realiza una adquisición intracomunitaria de bienes (AIB) sujeta y no exenta en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), al adquirir unos bienes de otro empresario establecido en Portugal y transportándose los mismos hasta el TAI, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley del IVA.

Las AIB son operaciones que quedan excluidas del ámbito objetivo de aplicación del régimen especial del criterio de caja [art. 163 duodecies, apdo. 2, letra c) de la ley], aplicándose a las mismas, por tanto, el régimen general del impuesto. Por ello, el devengo, de acuerdo con el artículo 76 de la Ley del IVA se produce en este mes de septiembre, por lo que la operación debe declararse en la declaración-liquidación correspondiente a este periodo, con independencia del momento en que se efectúe su abono.

La operación se declarará, por tanto, en la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, casillas 10 y 11 («IVA devengado adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios»), al tipo del 21 %, si bien en estas casillas solo se hace constar la base imponible y la cuota. Asimismo, la reflejaremos en las casillas 36 y 37 («IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes»), por los mismos importes:

$$5.000 \times 21\% = 1.050$$

La operación no debe reflejarse en las casillas 62 y 63 o 74 y 75 (apdo. de «Información adicional»), al quedar excluida del régimen especial del criterio de caja.

En cuanto al transporte, se trata de una prestación de servicios efectuada por un empresario portugués a la entidad Prodela, por lo que, de acuerdo con la regla general de localización del artículo 69.Uno.1.º de la Ley del IVA tributará en el TAI. Como el transportista portugués no se encuentra establecido en el TAI, será sujeto pasivo por inversión la empresa Prodela, de conformidad con el artículo 84.Uno.2.º, letra a) de la ley.

También esta operación, al igual que la AIB, queda excluida del ámbito objetivo del régimen especial del criterio de caja [art. 163 duodecies, apdo. 2, letra d) de la ley], tributando en régimen general. Por ello, la empresa Prodela declara la operación en la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, en las mismas casillas de IVA devengado y de IVA soportado deducible que la AIB, por los siguientes importes:

$$200 \times 21\% = 42$$

La operación, al igual de la AIB, no debemos reflejarla en las casillas 62 y 63 o 74 y 75 del apartado de «Información adicional» de la declaración-liquidación modelo 303.

9 Estamos ante una prestación de servicios localizada en el TAI, de acuerdo con la regla general de localización de los servicios prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la Ley del IVA. Sujeto pasivo de esta operación, conforme al artículo 84.Uno.2.º, letra a) de la ley es la empresa Prodela.

Estamos ante una operación que queda excluida del régimen especial del criterio de caja [art. 163 duodecies, apdo. 2, letra d) de la ley], a la que aplicaremos el régimen general, debiendo declararla la entidad Prodela en la declaración-liquidación correspondiente a este mes de septiembre (al producirse el devengo en este mes), como IVA devengado [casillas 12 y 13, «Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto adq. intracom.)»] y en el IVA soportado deducible (casillas 28 y 29, «Por cuotas soportadas en operaciones corrientes»). Ello, con independencia del momento en que se produce el abono de la operación (1 de octubre), dado que el devengo, de acuerdo con la regla general prevista en el artículo 75.Uno.2.º de la ley se produce cuando concluye la prestación de servicios. En ambos casos, reflejamos exclusivamente la base imponible y la cuota:

$$1.000 \times 21\% = 210$$

10 Se trata de una adquisición cuyo devengo, de acuerdo con la regla del artículo 163 terdecies de la ley se produce el 26 de septiembre, fecha en la que se expide la factura por parte del proveedor y es abonada por la sociedad Prodela.

Por tanto, la empresa Prodela declara esta operación en la declaración-liquidación del mes de septiembre en las siguientes casillas:

- 28 y 29 («IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes») por el siguiente importe:

$$2.000 \times 21\% = 420$$

- 74 y 75 («Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja»). Declararemos en estas casillas exclusivamente la base imponible y la cuota soportada:

$$2.000 \times 21\% = 420$$

OTROS COMENTARIOS

1.A) La renta del mes de septiembre correspondiente a la vivienda (afectada parcialmente a una actividad profesional) es abonada por doña Marta Martínez con fecha 1 de octubre, por lo que el devengo se produce en esta fecha (art. 163 terdecies de la Ley del IVA). Don Florencio Flores incluirá esta operación en la declaración-liquidación del cuarto trimestre, y no en la del tercer trimestre.

B) La renta de los meses de agosto y septiembre relativas al local comercial no son abonadas por la entidad Mantas para abrigo, SL en este tercer trimestre, incumpléndose el contrato de arrendamiento. Al margen de las actuaciones que don Florencio Flores pueda emprender contra la sociedad mercantil, desde el punto de vista del IVA no se produce en este tercer trimestre el devengo de las rentas. Se desconoce cuándo se abonan estas rentas, por lo que el devengo, en caso de no producirse antes, se producirá por ambos meses el 31 de diciembre de 2015 (art. 163 terdecies de la Ley del IVA).

En cuanto al momento en que don Florencio Flores puede modificar la base imponible por existencia de créditos incobrables, es necesario el transcurso del plazo fijado en el artículo 80.cuatro de la Ley del IVA. Considerando lo dispuesto en este precepto, puede interpretarse que este plazo de seis meses ya ha transcurrido a la fecha del devengo en este régimen especial el 31 de diciembre de 2015, dada la estrecha vinculación que esta modificación de la base imponible tiene con la exigibilidad del precio o contraprestación (así lo fija también el proyecto de ley por el que se modifica la Ley del IVA, publicado en el Boletín de las Cortes de 6 de agosto de 2014). Por ello, don Florencio Flores podría modificar la base imponible de ambas operaciones en los tres meses siguientes al 31 de diciembre de 2015, esto es, en el primer trimestre de 2016, dando cumplimiento al resto de los requisitos previstos en el artículo 80.cuatro de la Ley del IVA.

C) Don Florencio Flores recibe la factura relativa a los trabajos de electricidad del local comercial el 30 de septiembre, siendo abonada el 15 de octubre siguiente. Por ello, el derecho a la deducción nace en esta fecha. Esta cuota soportada podrá deducirse en la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre o en los sucesivos (tiene un plazo de cuatro años de caducidad para deducir la cuota).

D) El modelo de declaración-liquidación a presentar por don Florencio Flores es el 303, en el que hará constar en el apartado de «Identificación» que ha optado por el régimen especial del criterio de caja.

En el apartado de «IVA devengado» (casillas 01, 02 y 03) solo hará constar las operaciones cuyo devengo, siguiendo el criterio de caja, se ha producido en este trimestre. De igual modo, en el apartado de «IVA deducible» (casillas 28 y 29) solo reflejará las operaciones recibidas cuyo devengo, siguiendo el criterio de caja, se ha producido también en este trimestre.

En el apartado de «Información adicional» reflejará en las casillas 62 y 63 («Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 de la Ley del IVA») la base imponible y las cuotas de IVA, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte aplicable el régimen especial del criterio de caja, que se hubieran devengado en el periodo de liquidación conforme a la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley del IVA (es decir, como si no les hubiera resultado de aplicación el régimen especial).

En nuestro caso, se trata de todas las rentas del trimestre, tanto por el alquiler de la vivienda, como por el alquiler del local de negocio, esto es, la base imponible:

$$(2.000 \times 3) + (3.000 \times 3) = 15.000$$

Y la cuota:

$$15.000 \times 21\% = 3.150$$

En este mismo apartado de «Información adicional», reflejará en las casillas 62 y 63 («Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general del devengo contenida en el art. 75 de la Ley de IVA») la base imponible y las cuotas de IVA soportadas deducibles, de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte este régimen especial conforme a la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley del IVA (es decir, como si no les hubiera resultado de aplicación el régimen especial del criterio de caja).

En nuestro caso, tenemos dos operaciones, la reparación de la vivienda y la instalación eléctrica del local, esto es:

$$(500 + 1.000) \times 21\% = 315$$

2.A) La empresa Prodelá presentará el modelo de declaración-liquidación 303, aprobado por Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, debiendo presentarse en formato electrónico

por internet con firma electrónica avanzada, de acuerdo con la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

B) Al estar acogido al sistema de devolución mensual y resultar un saldo a su favor, solicitará la devolución del mismo.

EL FRACASO EMPRESARIAL EN LAS PYMES HOTELERAS ESPAÑOLAS: UN ANÁLISIS EN TIEMPOS DE CRISIS (2008-2011)

Rubén Lado Sestayo

*Gestor de innovación e investigador del grupo VALFINAP.
Universidad de Santiago de Compostela*

M.^a Milagros Vivel Búa

*Profesora e investigadora del grupo VALFINAP.
Universidad de Santiago de Compostela*

Luis A. Otero González

*Profesor e investigador del grupo VALFINAP.
Universidad de Santiago de Compostela*

Sara Fernández López

*Profesora e investigadora del grupo VALFINAP.
Universidad de Santiago de Compostela*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2014** en la modalidad de **Contabilidad**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Mario ALONSO AYALA, don Oriol AMAT SALAS, don Jorge J. PÉREZ RAMÍREZ, doña Flavia RODRÍGUEZ PONGA SALAMANCA y don Fernando RUIZ RUIZ.

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

EXTRACTO

Este trabajo analiza los determinantes del fracaso empresarial en las pymes hoteleras españolas en 2008-2011 considerando no solo ratios contables, representativos de su situación económica y financiera, sino también variables propias de la actividad y mercado hoteleros. Por tanto, estudiamos un modelo focalizado en un sector destacado de la economía española como es el hotelero. Al mismo tiempo, es necesario validar si los modelos desarrollados hasta la fecha siguen siendo válidos en el nuevo entorno económico protagonizado por la actual crisis económica. Los resultados obtenidos a través de estimaciones *probit* y *logit* confirman la influencia de ratios financieros y de variables propias de la actividad hotelera.

Palabras claves: fracaso, hotel, punto turístico, crisis y España.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014

BUSINESS FAILURE IN SPANISH HOTEL SMES: AN ANALYSIS IN TIMES OF CRISIS (2008-2011)

Rubén Lado Sestayo
M.^a Milagros Vivel Búa
Luis A. Otero González
Sara Fernández López

ABSTRACT

This paper studies the determinants of business failure in Spanish SMEs hotel companies in 2008-2011. We use accounting variables such as financial ratios, and variables related to lodging activity and market. Therefore, we study a model focus on a particular industry that is important in Spain such as hotel sector. Moreover, we also analyze if previous models focused on business failure are valid in the crisis period. We ran probit and logit regression and found that financial variable influence on the probability of business failure, but we also found that own hotel business variables are important determinants.

Keywords: failure, hotel, tourist destination, crisis and Spain.

Sumario

1. Introducción
 2. Marco teórico
 - 2.1. ¿Qué es el fracaso empresarial en el ámbito académico? Delimitación conceptual
 - 2.2. ¿Cómo se identifica y/o predice el fracaso empresarial? Aproximación metodológica
 - 2.3. ¿Cuáles son los potenciales determinantes del fracaso empresarial? Identificación de variables
 3. Análisis empírico
 - 3.1. Caracterización muestral
 - 3.2. Metodología
 - 3.3. Variables: definición, selección y análisis estadístico-descriptivo
 - 3.4. Análisis multivariante
 4. Conclusiones
- Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

El interés por los modelos de identificación y predicción del fracaso empresarial ha trascendido el ámbito académico, especialmente, como consecuencia de la proliferación de este tipo de situaciones a raíz de la crisis económica actual (CAMPILLO et ál., 2013). De este modo, este análisis se ha convertido en una importante herramienta de gestión empresarial con relevancia para diferentes grupos de interés como, por ejemplo, directivos, empleados, clientes, proveedores, etc. Ello es debido a que el bienestar social y económico de estos colectivos está influido por la capacidad de la empresa para generar recursos suficientes (GILL DE ALBORNOZ y GINER, 2013).

La importancia del sector turístico y, en particular, del hotelero en la economía española justifica la realización de un análisis del fracaso empresarial focalizado en este ámbito. Hasta la fecha, no se ha realizado este tipo de investigación empírica que, además, dada la posición España en el contexto turístico mundial, puede generar resultados relevantes y/o extrapolables a otras economías. Así, cabe destacar que España es líder europeo y ocupa la segunda posición a nivel mundial en la obtención de ingresos por turismo internacional, alcanzando los 56.000 millones de dólares en el año 2012, según datos de la Organización Mundial del Turismo. De igual modo, es la cuarta economía mundial en la llegada de turistas (58 millones), igualada con China y solo superada por Francia (83 millones) y EE. UU. (67 millones).

El objetivo de este trabajo es analizar el fracaso empresarial a través de modelos de probabilidad condicionada (*probit* y *logit*) en una muestra de 836 microempresas, pequeñas y medianas empresas hoteleras españolas en el periodo 2008-2011. Esta investigación se centra en este tipo de empresas porque la mayor parte de la literatura previa estudia grandes empresas cotizadas, sobre todo, por la disponibilidad de mayor información financiera, *input* necesario para la realización de este tipo de investigaciones (CAMPILLO et ál., 2013). Solo en los últimos años ha surgido un grupo importante de estudios centrados en pymes y, además, en relación con el sector hotelero, un trabajo empírico de esta naturaleza es relevante porque casi la totalidad de la industria de servicios de alojamiento en España está formada por empresas de dimensión reducida. Por ejemplo, para el año 2012, solo las microempresas suponen casi el 87% del número total de estos establecimientos frente al 0.5% que representan las grandes empresas, de acuerdo con datos del Instituto Nacional de Estadística (INE) español.

Al mismo tiempo, el estudio se centra en el periodo de crisis (2008-2011) con un doble objetivo: i) siguiendo a CAMPILLO et ál. (2013), confirmar la validez de los modelos de predicción empresarial en estos contextos caracterizados, entre otros factores, por una fuerte volatilidad en los indicadores financieros de la empresa y el entorno macroeconómico; ii) frente a la creencia de que el sector turístico ha conseguido resistir mejor los obstáculos planteados por la crisis económica, los datos revelan una caída de la actividad real (EXCELTUR, 2014), por lo que son necesarios estudios empíricos del fracaso empresarial en el contexto hotelero durante el periodo de crisis para poder pro-

poner modelos de predicción de quiebra adecuados y adaptados al nuevo entorno. De igual modo, cabe notar que, al margen de ser un periodo de crisis, el desarrollo de un estudio dinámico, esto es, que no se suscribe a un único periodo anual como ocurre en estudios anteriores, sino que abarca cuatro años, permite considerar la evolución temporal en las características financieras de las empresas. Como indica SHUMWAY (2001), ello es importante porque la adopción de una perspectiva analítica estática o puntual puede provocar estimaciones de la probabilidad de quiebra sesgadas.

Finalmente, otra de las principales contribuciones de esta investigación es que incluye no solo variables que tradicionalmente han sido utilizadas como determinantes y predictores del fracaso empresarial, como son los ratios contables, sino también otras propias de la actividad y mercado hoteleros. Ello es especialmente relevante porque existe literatura previa que ha demostrado que las características de algunos sectores de actividad, por ejemplo, bancario y de construcción, justifican e imponen la necesidad de desarrollar modelos de predicción de la quiebra empresarial propios (PLATT y PLATT, 1991; CHAVA y JARROW, 2004). Por ejemplo, en el caso español, GILL DE ALBORNOZ y GINER (2013) encontraron que existe una mayor capacidad predictiva en la estimación específica del fracaso empresarial para el sector inmobiliario español frente a un modelo general que considere diferentes industrias además de esta.

Este trabajo se estructura en cinco epígrafes. Tras esta primera parte de introducción, el segundo epígrafe proporciona el marco teórico presentando el concepto de fracaso empresarial y sus principales determinantes y metodologías propuestas en la literatura académica para su estudio. Posteriormente, el tercer epígrafe se refiere al estudio empírico, mientras que el cuarto recoge las principales conclusiones. El trabajo concluye con la recopilación de todas las referencias bibliográficas consultadas.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. ¿QUÉ ES EL FRACASO EMPRESARIAL EN EL ÁMBITO ACADÉMICO? DELIMITACIÓN CONCEPTUAL

No existe una definición única de lo que es una empresa fracasada en la literatura académica, lo cual puede deberse a que el fracaso abarca un conjunto de estados que ejercen un efecto negativo sobre la actividad empresarial pudiendo generar su extinción. De hecho, la diversidad conceptual ya queda latente en el término utilizado, puesto que existen diferentes acepciones como, por ejemplo, empresa en quiebra, insolvente o fallida, entre otros. La definición del fracaso en el contexto empresarial resulta clave puesto que condicionará la construcción de la muestra de estudio. De hecho, WATSON y EVERETT (1999) encontraron que el concepto de fracaso seleccionado para el estudio de pequeñas empresas influye en las variables de análisis de naturaleza contable utilizadas.

Habitualmente, suele asociarse una empresa fracasada con aquella que reúne los requisitos legales que verifican una situación legal de concurso de acreedores o similar (ALTMAN, 1968;

ZMIJEWSKI, 1984; LAFFARGA et ál., 1991; LIZARRAGA, 1997; LÓPEZ et ál., 1998; GÓMEZ et ál., 2008; TASCÓN, 2013, entre otros). Bajo esta perspectiva jurídica, se logra una identificación y selección objetiva de la muestra de empresas fracasadas, si bien presenta el sesgo de que pueden no seleccionarse aquellas que todavía no están legalmente declaradas en concurso de acreedores pero pueden serlo en un futuro próximo (KEASEY y WATSON, 1991). En concreto, la necesidad de construir una muestra de empresas fracasadas y no fracasadas o sanas para realizar un análisis empírico posterior puede generar un incremento del denominado *Error Tipo I* cuando una fracasada es asignada como sana y, en caso contrario, del *Error Tipo II* (ALTMAN, 1968; MATEOS et ál., 2011). Además, cabe notar que este marco jurídico que identifica la empresa fracasada sujeta a un criterio legal es dinámico, esto es, puede experimentar alteraciones significativas, dificultando la identificación de empresas en el tiempo y en el espacio, sobre todo, a efectos comparativos. De hecho, otro inconveniente asociado a esta delimitación conceptual es que, en ocasiones, las empresas suscriben un proceso concursal como estrategia para corregir sus problemas de endeudamiento, no mostrando síntomas graves de insolvencia y/o liquidez en sus estados contables (MATEOS et ál., 2011).

En consecuencia, existen autores que optan por una definición referida a otras situaciones de naturaleza económica como, por ejemplo, el impago de un pasivo o la incapacidad de la empresa para cumplir sus obligaciones de pago al vencimiento, el encadenamiento de pérdidas en varios ejercicios económicos consecutivos, la paralización de la política de distribución de dividendos, etc. (BEAVER, 1966; EDMISTER, 1972). Otras opciones consisten en equiparar el fracaso, por una parte, con una situación patrimonial mermada e indicativa de una situación de insolvencia real o inminente y, por otra, con la firma de un convenio con los acreedores para la reducción del pasivo. Como indican TASCÓN y CASTAÑO (2012), esta última acepción se refiere más bien a la predicción y no a la identificación del fracaso empresarial, y pone de relieve la importancia de aplicar modelos dinámicos que consideren la evolución de las variables seleccionadas en periodos anteriores al fracaso.

Finalmente, también debe advertirse de que el fracaso empresarial también puede venir motivado por causas excepcionales ajenas, al menos directamente, a la empresa como, por ejemplo, catástrofes naturales (MATEOS et ál., 2011). Ello es denominado *quiebra accidental* y conlleva que la información económica y financiera de la empresa no presente ningún signo previo representativo de un fracaso inminente o potencial.

2.2. ¿CÓMO SE IDENTIFICA Y/O PREDICE EL FRACASO EMPRESARIAL? APROXIMACIÓN METODOLÓGICA

Existen varias metodologías para la identificación y/o predicción del fracaso empresarial que han ido surgiendo desde la década de los años treinta. Como indican GILL DE ALBORNOZ y GINER (2013), la identificación de un modelo de predicción de la insolvencia adecuado favorece la asignación eficiente de recursos, evitando así que el flujo de crédito no fluya hacia empresas solventes o, en su defecto, se conceda a empresas insolventes.

Los trabajos pioneros de FITZPATRICK (1932) y SMITH y WINAKOR (1935) aplicaron una metodología sencilla, aunque no exenta de rigor científico, como es el análisis univariante, con el objetivo de evaluar un conjunto de ratios contables. Por su parte, el trabajo de BEAVER (1966) representa una evolución metodológica importante al aplicar el análisis discriminante univariante para la selección de ratios contables con suficiente poder explicativo para capturar las diferencias entre empresas fracasadas y no fracasadas.

Posteriormente, se desarrollaron y aplicaron metodologías menos simples caracterizadas por un enfoque multivariante, que permitía considerar el análisis de las relaciones existentes entre las variables explicativas y el fracaso de una empresa. De este modo, ALTMAN (1968) presentó el modelo *Z-score*, resultado de la aplicación de la metodología denominada análisis discriminante múltiple (MDA), y al que siguieron otros trabajos que introdujeron ciertas mejoras, como EDMISTER (1972) focalizado en EE. UU. y, en el ámbito europeo, el británico TAFFLER (1983). Posteriormente, existen otras referencias destacadas en Europa como, por ejemplo, LIZARRAGA (1997) para España.

La técnica propuesta por ALTMAN permite calcular la función que mejor discrimina los grupos clasificados, esto es, empresas fracasadas y no fracasadas, considerando la puntuación obtenida en un conjunto de variables y estableciendo un nivel de corte o frontera (*valor Z*) entre ambos grupos de empresas. Ahora bien, su principal limitación se refiere a que impone importantes restricciones al análisis dado que exige independencia y normalidad de las variables explicativas e igualdad de la matriz de varianzas-covarianzas, los cuales no son tampoco habituales en el contexto financiero (CAMPILLO et ál., 2013). Al mismo tiempo, no asigna a priori una probabilidad al Error Tipo I y al Error Tipo II o asume que esta es igual para ambos en la definición del nivel de corte, cuando existen estudios que demuestran que el primero supera ampliamente al segundo (MATEOS et ál., 2011). Ello implica la definición de una *zona gris* a partir del establecimiento de un intervalo para la frontera estimada (EDMISTER, 1972). Finalmente, este método tampoco permite cuantificar la importancia relativa de cada variable explicativa en el fracaso empresarial (EDMISTER, 1972; TASCÓN y CASTAÑO, 2012).

En consecuencia, a finales de la década de los setenta, MARTIN (1977), OHLSON (1980) y ZMJIEWSKI (1984) proponen la utilización de la regresión logística (*logit* y *probit*) para suplir las limitaciones atribuidas al análisis discriminante y dotar de más flexibilidad el estudio empírico. En esta metodología la variable dependiente se define como una dicotómica con valores en el intervalo [0, 1] y proporciona la probabilidad de que una empresa esté en el grupo de empresas fracasadas y no fracasadas. Precisamente, una de las limitaciones que suele atribuirse a esta metodología es la definición del fracaso de forma binaria. El fracaso empresarial presenta estadios intermedios que podrían ser considerados en el análisis a través de modelos multinomiales. De hecho, GALLEGO y GÓMEZ (2002) analizaron el sector asegurador español a través de modelos multilogit diferenciando cuatro grupos de empresas fracasadas, a saber, liquidadas, absorbidas, absorbentes y otras situaciones, mientras que ARQUERO et ál. (2009) utilizó tres denominadas «agujero negro», «crecimiento fracasado» y «revés» para el análisis de pymes españolas¹.

¹ ARQUERO et ál. (2009) definen el grupo de empresas «agujero negro» como aquellas que presentan una situación financiera debilitada con fondos negativos en al menos dos de los tres años anteriores a la suspensión de pagos. Por su

Al mismo tiempo, debe notarse que la aplicación de modelos de probabilidad condicionada puede generar problemas de multicolinealidad debido a que se fundamenta en la utilización de ratios contables que, por las similitudes de sus definiciones, pueden presentar una alta correlación (ARQUERO et ál., 2009; MATEOS et ál., 2011).

Bajo este enfoque de modelos de probabilidad condicionada, se desarrollaron varios trabajos como, por ejemplo, PLATT y PLATT (1991). Asimismo, existen trabajos que contrastaron empíricamente la validez de esta metodología frente al análisis discriminante múltiple, no obteniendo conclusiones unánimes. Mientras algunos autores alcanzaron resultados similares entre ambas técnicas como, por ejemplo, OHLSON (1980), otros confirmaron un mayor poder explicativo para los modelos de probabilidad condicionada (FOREMAN, 2003).

Ya en la década de los noventa, se empezaron a aplicar técnicas de inteligencia artificial, destacando el algoritmo de particiones iterativas o recursivas, que permite presentar los resultados en forma de árbol de decisión binaria, la metodología de los conjuntos aproximados (*rough sets*) y las redes neuronales (SERRANO y MARTÍN, 1993). En términos generales, esta metodología consiste en el diseño de programas informáticos que utilizan la información proporcionada por el análisis de ratios contables para realizar inferencias a partir de los resultados obtenidos (TASCÓN y CASTAÑO, 2012; BALTAR et ál., 2012).

Finalmente, el análisis envolvente de datos (*Data Envelopment Analysis*) se ha aplicado al estudio del fracaso empresarial, a través del cual definir una frontera para la toma de decisiones (SERRANO, 1997; CASTAÑO, 2013). Esta metodología presenta como una de sus principales ventajas que no exige un gran tamaño muestral.

2.3. ¿CUÁLES SON LOS POTENCIALES DETERMINANTES DEL FRACASO EMPRESARIAL? IDENTIFICACIÓN DE VARIABLES

No existe un marco teórico propiamente dicho referido al fracaso empresarial, es decir, los estudios empíricos previos han identificado un amplio conjunto de variables que pueden ser incorporadas en el análisis, basándose más bien en la regularidad estadística y no tanto en el razonamiento económico (TASCÓN y CASTAÑO, 2012). Por tanto, no existe una teoría que indique explícitamente qué variables debe contener un método empírico sino que los autores las han seleccionado fundamentándose, por una parte, en evidencia empírica previa y, por otra, en técnicas estadísticas para la identificación de aquellas más adecuadas, esto es, con mayor poder explicativo, si bien ello presenta el inconveniente de que sus resultados nos pueden ser aplicados en otras

parte, las empresas en el grupo «crecimiento fracasado» tienen resultados positivos durante los tres periodos analizados si bien son incapaces de atender las devoluciones de la financiación obtenida para financiar el crecimiento de activo experimentado. Finalmente, el grupo denominado «revés» incluye empresas con una rentabilidad muy reducida y con tasas de cobertura de la financiación muy reducidas.

poblaciones (KEASEY y WATSON, 1991). Todo ello también sujeto a la restricción que implica la disponibilidad de los datos necesarios para la construcción de las variables.

En general, las variables más utilizadas se refieren a un amplio conjunto de ratios elaborados a partir de la información contable de la empresa y que, a juicio de los investigadores, pudieran indicar el desarrollo adecuado o no de la actividad (MATEOS et ál., 2011). Ello está justificado por el carácter objetivo y público asociado a la información contable suministrada por las empresas, reflejo de la imagen fiel del patrimonio de la empresa (MATEOS et ál., 2011). De hecho, resulta habitual que la mayoría de investigaciones previas se hayan focalizado en grandes empresas debido a que, generalmente, están sujetas a una normativa contable más exigente en términos de publicación de información. TASCÓN y CASTAÑO (2012) identifican que los ratios más populares se refieren a la rentabilidad, al endeudamiento, al equilibrio económico-financiero y a la estructura económica. Al mismo tiempo, como indican GARCÍA-GALLEGO y MURES-QUINTANA (2013), varios trabajos pasaron de incorporar al análisis un conjunto de ratios calculados para periodos concretos de tiempo a calcular sus tasas de variación o introducir medidas de estabilidad (DIMITRAS et ál., 1996). Ello fue debido a la consideración del fracaso como un proceso continuo y no puntual en la empresa. De igual modo, se introdujeron variables a partir de datos contenidos en los informes anuales de las empresas como, por ejemplo, la existencia de salvedades fruto del proceso de auditoría, y una publicación tardía de las cuentas anuales (OHLSON, 1980; BALTAR et ál., 2012).

La utilización de información contable presenta el inconveniente de que está influida por la política que, en materia de contabilidad, aplique la empresa en particular, así como por las diferentes normativas internacionales que existen (TASCÓN y CASTAÑO, 2012). No obstante, en relación con esto último, debe destacarse que el proceso de armonización contable que se viene desarrollando en los últimos años por parte de diferentes instituciones como, por ejemplo, el *International Accounting Standards Board* (IASB), podría paliar este inconveniente. De hecho, como destaca CASTAÑO (2013), ello impone la necesidad de realizar investigaciones empíricas que validen o no las variables contables consideradas previamente.

Además, debe considerarse la posibilidad de que existan distorsiones o manipulaciones de los estados contables, como la realidad ha puesto de manifiesto en casos tan conocidos como los protagonizados por empresas como Parmalat, Worldcom, Enron, etc. Ello resta validez a los datos contables, siendo recomendable, en su caso, la consulta de informes de auditoría que pudieran existir en las empresas objeto de estudio y que hayan concluido en la ausencia de salvedades (ARQUERO et ál., 2009).

Ahora bien, el análisis del fracaso empresarial de una empresa no solo puede fundamentarse en indicadores financieros extraídos de su contabilidad, sino también en otros factores referidos a su gestión interna y al entorno macroeconómico y social al que se haya sujeta. Existe un mayor contenido informativo y unos menores errores de clasificación en aquellos modelos que no solo incorporan datos financieros extraídos de la contabilidad de la empresa (BALTAR et ál., 2012). Por este motivo, diferentes autores propusieron la aplicación de variables construidas a partir de datos de mercado, por ejemplo, el precio de cotización en bolsa de las acciones y la calificación crediti-

cia de la deuda, y factores externos, como la estructura de la demanda, el grado de rivalidad competitiva y la situación macroeconómica del entorno, como los niveles de tipo de interés y las tasas de desempleo, que, en conjunto, pudieran complementar los ratios contables. En relación con el mercado, TRUJILLO PONCE et ál. (2013) destacan que, en la explicación del riesgo de crédito, los datos contables y de mercado se complementan. Asimismo, MURES QUINTANA y GARCÍA GALLEG0 (2012) ponen de relieve que los datos del entorno externo a la empresa mejoran la capacidad predictiva de los modelos empíricos respecto a aquellos que solo introducen ratios contables.

Además, también se consideró conveniente que el estudio incorporase variables de corte cualitativo referidas, sobre todo, a las habilidades y estilos de gestión presentes en los gestores de la empresa. Ahora bien, el uso de todas estas variables alejadas de los estados contables no ha sido muy extendido entre los investigadores, sobre todo, debido a las dificultades que plantea el acceso a este tipo de información, si bien ha manifestado una mejora del poder explicativo de los modelos (TASCÓN y CASTAÑO, 2012).

Finalmente, para concluir la exposición del marco teórico que actúa como referencia fundamental de esta investigación, el **cuadro 1** sintetiza los principales estudios realizados para pymes del mercado español. Se puede comprobar que todas las investigaciones se focalizaron en años previos a la crisis actual, a excepción de CAMPILLO et ál. (2013) que lo analizó el año 2008, y la mayoría optaron por muestras formadas por pymes representativas de todos los sectores de actividad económica. Asimismo, la metodología predominante son los modelos de probabilidad condicional, esto es, *logit* y *probit*.

Cuadro 1. Principales investigaciones sobre el fracaso empresarial para pymes españolas

Autores	Sector	Años	Metodología
LIZARRAGA (1997)	Industrial	1993-1994	Análisis <i>logit</i>
LÓPEZ et ál. (1998)	General	1992-1993	Análisis discriminante múltiple y <i>logit</i>
FARIÑAS y MORENO (2000)	Industrial	1990-1995	Modelo de regresión estándar y estimadores de regresión Kernel
SOMOZA (2001)	Textil y confección	1977	Análisis <i>logit</i>
RODRÍGUEZ (2001)	General ^a	1990-1997	Análisis discriminante y <i>logit</i>
CALVO FLORES et ál. (2007)	Industria	1997-2001	Análisis <i>logit</i> y clúster
GÓMEZ et ál. (2008)	Industrial	1998-2000	Análisis <i>logit</i>
.../...			

Autores	Sector	Años	Metodología
.../...			
RUBIO (2008)	General	1997-1999	Análisis <i>logit</i>
LABATUT et ál. (2009)	General	2003-2004	Modelo exponencial acotado superiormente
MANZANEQUE et ál. (2010)	General	1998-2000	Análisis clúster
GARCÍA GALLEGO y MURES QUINTANA (2012)	Industria, construcción y servicios	2004-2006	Análisis <i>logit</i>
BALTAR et ál. (2012)	Innovación y desarrollo (I+D)	2005-2006	Análisis <i>logit</i>
CASTAÑO (2013)	Construcción	2004, 2005 y 2006	Análisis discriminante, <i>logit</i> , <i>probit</i> y DEA
CAMPILLO et ál. (2013)	General	2005 y 2008	Análisis <i>logit</i>
GARCÍA GALLEGO y MURES QUINTANA (2013)	General	2004-2006	Análisis <i>logit</i>
Notas: el cuadro 1 identifica algunos de los principales estudios realizados sobre el fracaso empresarial en pymes españolas. «General» indica que el trabajo no se focalizó en el análisis de un sector de actividad particular. «-» significa dato no disponible y ^a este trabajo excluye empresas inmobiliarias, constructoras, aseguradoras y financieras, de su muestra.			

3. ANÁLISIS EMPÍRICO

3.1. CARACTERIZACIÓN MUESTRAL

Este estudio analiza una muestra de 836 empresas hoteleras durante el periodo 2008-2011 (cuatro años). A partir de la utilización de la base de datos SABI (*Sistema de Análisis de Balances Ibéricos*)², se identificaron las empresas del sector hotelero con aquellas cuyo código de actividad

² La base de datos SABI es el resultado de la colaboración de Informa (empresa española responsable de la base de datos para empresas españolas), CofaceMope (empresa portuguesa responsable de la base de datos para empresas portuguesas) y Bureau van Dijk (empresa con sede en Bruselas responsable del *software* de búsqueda, tratamiento y análisis de datos). Ofertada desde el año 1997, se elabora a partir de la combinación de diferentes fuentes de información (informes de empresa, registros mercantiles y sus boletines oficiales, prensa, etc.), actualizándose de forma periódica. Esta base de datos ofrece, entre otra información, datos financieros de empresas de España y Portugal.

es 55.10 *Hoteles y alojamientos similares* en la Clasificación Nacional de Actividades Económica (CNAE) 2009.

Solo se han considerado aquellas empresas catalogadas como microempresas, pequeñas empresas y medianas empresas de acuerdo con la *Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas* [Diario Oficial L 124, de 20 de mayo de 2003]³. En adelante, se utilizará el término genérico «pyme» para referirnos a estos tres tipos de empresas.

La base de datos SABI también fue la fuente de información utilizada para la obtención de los datos económicos y financieros propios de cada empresa. De hecho, la muestra solo incluye sociedades mercantiles anónimas y de responsabilidad limitada, debido a que la legislación actual obliga a este tipo de empresas a depositar sus cuentas anuales en el Registro Mercantil y, al mismo tiempo, esta es elaborada conforme a una normativa contable igual o similar en sus parámetros generales en ambos tipos de sociedades, lo cual facilita la comparabilidad de los datos.

Otra fuente de información utilizada para la construcción de la muestra ha sido la Encuesta de Ocupación Hotelera (EOH), que publica mensualmente el INE, para la obtención de datos relacionados con la actividad del mercado hotelero en España.

Dado que el objetivo de esta investigación es analizar la probabilidad de fracaso en la pyme hotelera española, una cuestión clave es definir qué se considera empresa fracasada. Conforme a la revisión de la literatura presentada en el segundo epígrafe de este trabajo, se ha optado por una definición jurídica del fracaso. La base de datos SABI proporciona el estado legal de la empresa, de modo que se han identificado las empresas fracasadas con aquellas que se catalogan «en concurso» en alguno de los años considerados en el periodo de estudio (2008-2011).

De acuerdo con esta definición, inicialmente se pudieron identificar 732 empresas fracasadas en SABI, si bien la muestra final solo incorpora 154 debido a que eran las únicas que disponían de datos contables completos para la construcción de las variables durante los años analizados (2008-2011).

Muchas investigaciones precedentes utilizaron la técnica de muestreo por emparejamiento (*state-based sample*) para asegurar un número suficiente de empresas fracasadas en la muestra final, dado que estas, en general, no representan un porcentaje muy elevado en la economía (ZMIJEWSKI, 1984). En concreto, esto supone identificar todas las empresas fracasadas presentes en la población objeto de estudio y, posteriormente, seleccionar un número igual de empresas activas a través de su

³ Una microempresa es una empresa que ocupa a menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 2 millones de euros. Por su parte, una pequeña empresa es aquella que ocupa a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 10 millones de euros. Finalmente, una mediana empresa es la que ocupa a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o cuyo balance general anual no excede de 43 millones de euros.

emparejamiento con las primeras en función, por ejemplo, del tamaño (GARCÍA GALLEGO y MURES QUINTANA, 2013). Ahora bien, esta estrategia de muestreo ha recibido múltiples críticas debidas, fundamentalmente, a que no cumple el principio de aleatoriedad, si bien diversas metodologías aplicadas para analizar el fracaso se basan en un diseño muestral aleatorio. Además, esto también conlleva que las empresas fracasadas estén sobrerrepresentadas generando estimaciones sesgadas y con inconsistencia. De hecho, GARCÍA GALLEGO y MURES QUINTANA (2013) encuentran que el poder predictivo de la regresión logística varía en función del método de muestreo aplicado. En concreto, demuestran que el porcentaje de empresas fracasadas correctamente clasificadas a partir de las estimaciones realizadas es mayor cuando utilizan una muestra emparejada frente a otra construida de forma aleatoria. Por tanto, concluyen que la utilización de una muestra por emparejamiento tiende a sobreestimar la capacidad predictiva de los modelos sobre el fracaso empresarial.

En contraposición al conjunto de empresas fracasadas, este trabajo identifica el grupo de referencia formado por empresas denominadas activas con aquellas que no interrumpen su actividad durante todo el periodo de estudio (2008-2011). La muestra final está formada por 682 empresas activas que han sido seleccionadas en tres etapas. En primer lugar, se identificaron las empresas activas con datos completos para el periodo de estudio. A continuación, se aplicó el método del vecino más cercano (*nearest neighbour matching*) para seleccionar aquellas que fuesen similares en función del tamaño, aproximado por el activo total, y antigüedad, calculada como número de años en funcionamiento, con el grupo de empresas fracasadas. En concreto, se utilizaron los umbrales de antigüedad y tamaño que garantizaban que cada empresa fracasada tuviese al menos un «vecino» o empresa pareja activa. De este modo, se identificaron 682 empresas activas. Finalmente, se evaluó si este tamaño de la muestra de empresas activas era representativo de la población original. Así, a partir del trabajo de GARCÍA GALLEGO y MURES QUINTANA (2013), se calculó que el tamaño muestral mínimo (n) es 364 empresas activas aplicando:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 Npq}{(N - 1) \varepsilon^2 + Z_{\alpha/2}^2 Npq} \quad [1]$$

Donde:

N = número de empresas activas en la población. Se obtuvieron 3,959 empresas activas con datos completos en el periodo 2008-2009.

p = proporción poblacional de empresas fracasadas.

q = proporción poblacional de empresas activas. Se aplica el supuesto de proporciones poblacionales iguales para la construcción de una muestra conservadora, esto es, $p = q = 0.5$.

$Z_{\alpha/2}$ = valor crítico de la distribución normal estándar con un nivel de significación α . Asumiendo $\alpha = 0.05$, su valor es 1.96.

ε = error máximo de estimación. Se asume un 5%.

En definitiva, la muestra final está formada por 154 empresas fracasadas y 682 activas, representativas de la población original, con información completa en el periodo de estudio 2008-2009.

3.2. METODOLOGÍA

El análisis del fracaso empresarial en la pyme hotelera española se realiza a través de la aplicación empírica de modelos de probabilidad condicionadas *probit* y *logit* que, como se indicó en el segundo epígrafe relativo a la revisión de la literatura, han sido los más utilizados en varias investigaciones previas focalizadas en otros sectores de actividad.

Los modelos *probit* y *logit* establecen una relación no lineal entre la variable explicada y el conjunto de variables explicativas. Ambos modelos parten de la siguiente expresión matemática:

$$\Pr(y = 1 | x) = \Pr(\varepsilon > -\{\alpha + \beta x\} | x) \quad [2]$$

De este modo, se muestra que la probabilidad de que la pyme hotelera pertenezca a un determinado grupo (fracasada versus activa) depende de la distribución de ε . El modelo *probit* asume que ε está distribuido como una normal con $\text{Var}(\varepsilon) = 1$, de forma que:

$$\Pr(y = 1 | x) = \int_{-\infty}^z \frac{1}{\sqrt{2\pi}} e^{\left(\frac{-s^2}{2}\right)} ds \quad [3]$$

$$\text{donde: } z = \alpha + \beta x$$

La variable s es una variable muda de integración con media cero y varianza igual a uno.

Por su parte, el modelo *logit* asume que ε presenta una distribución logística con $\text{Var}(\varepsilon) = \frac{\pi^2}{3}$, expresándose del modo siguiente:

$$\Pr(y = 1 | x) = \frac{e^z}{1 + e^z} \quad [4]$$

$$\text{donde: } z = \alpha + \beta x$$

En ambos modelos, el efecto de un cambio en una variable explicativa sobre la probabilidad de que ocurra el evento analizado (en este caso, el fracaso empresarial) depende no solo del coeficiente estimado sino también del valor que tome la función de densidad en el punto considerado. Ello supone que en estos modelos de probabilidad condicionada (*logit* y *probit*), resulte conveniente calcular el denominado «efecto marginal medio», el cual permite analizar el impacto que un cambio en las variables explicativas ejerce en media sobre la probabilidad de fracaso.

3.3. VARIABLES: DEFINICIÓN, SELECCIÓN Y ANÁLISIS ESTADÍSTICO-DESCRIPTIVO

En relación con las variables de análisis, en primer lugar, se define la variable dependiente como una dicotómica que toma el valor 1 cuando la empresa ha fracasado, conforme a la definición legal anteriormente indicada, en el periodo de estudio (2008-2011), y 0 en caso contrario, esto es, la empresa se encuentra activa en todos los años analizados.

Esta definición del fracaso supone considerarlo como un proceso gradual o continuo dado que, si una empresa se declara en concurso, por ejemplo, en el año 2009, su catalogación en la muestra será de empresa fracasada tanto en ese año como en el anterior⁴. Cabe notar que esta consideración es especialmente importante al evaluar un periodo temporal no muy amplio como es el caso de este trabajo que evalúa cuatro años.

Como variables independientes, se seleccionaron un amplio conjunto de ratios contables que fueron identificados como determinantes del fracaso empresarial en la literatura previa. En concreto, su selección se realizó a partir de los trabajos de DIMITRAS et ál. (1996), Bellovary et ál. (2007), BALTAR et ál. (2012) y TASCÓN y CASTAÑO (2012).

El **cuadro 2** presenta todas estas variables agrupadas de acuerdo con los principales factores identificados en investigaciones anteriores, y se recoge el signo esperado para cada una con la probabilidad de fracaso. En concreto, se plantean seis categorías: rentabilidad, endeudamiento, equilibrio económico-financiero, estructura económica, liquidez y actividad general.

Cuadro 2. Definición de variables independientes

Factor	Variable	Definición	Signo esperado
Rentabilidad	Rent1	Resultado de explotación/Activo total	–
	Rent2	Resultado de explotación/Importe neto de la cifra de ventas	–
	Rent3	Resultado del ejercicio/Fondos propios	–
	Rent4	Flujo de caja/Activo total	–
			.../...

⁴ En los años posteriores a aquel en el cual se declara en concurso de acreedores, no forma parte de la muestra porque no dispone de información contable completa.

Factor	Variable	Definición	Signo esperado
.../...			
Endeudamiento	End1	Pasivo total/Activo total	+
	End2	Pasivo corriente/Activo total	+
	End3	Pasivo no corriente/Activo total	+
	End4	Resultado de explotación/Gastos financieros	-
	End5	Gastos financieros/Pasivo corriente	+
	End6	Gastos financieros/Importe neto de la cifra de ventas	+
	End7	Flujo de caja operativo/Pasivo total	-
Equilibrio económico-financiero	Eq1	Fondos propios/Activo total	-
	Eq2	Fondos propios/Pasivo corriente	-
	Eq3	(Fondos propios + Pasivo no corriente)/Activo no corriente	-
Estructura económica	Est1	Activo corriente/Activo total	+
	Est2	Logaritmo natural del activo total	-
	Est3	Activo no corriente/Activo total	-
	Est4	Tesorería/Activo total	-
Liquidez	Liq1	Activo corriente/Pasivo corriente	-
	Liq2	Tesorería/Pasivo corriente	-
	Liq3	(Activo corriente - Pasivo corriente)/Activo total	-
	Liq4	(Activo corriente - Pasivo corriente)/Fondos propios	-
	Liq5	(Activo corriente - Existencias)/Pasivo corriente	-
	Liq6	Flujo de caja operativo/Importe neto de la cifra de ventas	-
Actividad general	Act1	Importe neto de la cifra de ventas/Activo total	-
	Act2	Existencias/Importe neto de la cifra de ventas	+
.../...			

Factor	Variable	Definición	Signo esperado
.../...			
	Act3	(Activo corriente – Pasivo corriente)/Importe neto de la cifra de ventas	+
	Act4	Activo corriente/Ingresos de explotación	+
Notas: Esta tabla presenta las variables independientes utilizadas en el análisis empírico de los determinantes del fracaso empresarial en la pyme hotelera española.			

A mayores, y como una de las contribuciones de esta investigación, el **cuadro 3** identifica las variables propias de la actividad y del mercado hotelero español, esto es, ocupación, estacionalidad y nivel de competencia, que también se utilizan en el análisis empírico.

La construcción de estas variables tiene en cuenta el/los punto/s turístico/s en los cuales actúa la empresa que, como se ha demostrado en investigaciones anteriores, pueden influir de forma importante en la actividad hotelera (SAINAGHI, 2011). Así, en función del atractivo percibido por los turistas, cada punto turístico tiene un nivel de demanda asociado, la cual puede experimentar alteraciones sustanciales a lo largo de un periodo anual, esto es, denotar estacionalidad. Dado que el producto hotelero es un servicio que debe ser consumido en el momento en que se genera, la distribución temporal de la demanda afecta en gran medida al sector. Consecuentemente, en un entorno de alta estacionalidad, los establecimientos hoteleros pueden fijar precios más altos en momentos de acumulación de la demanda. Al mismo tiempo, a medida que aumenta el nivel de ocupación, escasean las plazas turísticas, lo que incrementa el poder negociador de las empresas hoteleras. Por este motivo, la relación esperada con la probabilidad de fracaso por parte de las variables ocupación y estacionalidad es negativa.

Finalmente, estudios previos han demostrado que la existencia de una baja intensidad competitiva puede permitir que la empresa hotelera fije precios mayores y, al mismo tiempo, asuma un menor nivel de riesgo (TUNG et ál., 2010). Por tanto, se plantea que una mayor concentración de mercado conllevará una menor probabilidad de fracaso.

Cuadro 3. Definición de variables independientes propias de la actividad y mercado hotelero español

Factor	Nombre	Definición	Signo esperado
Actividad hotelera	Delegaciones	Número total de delegaciones que posee cada empresa hotelera	–
.../...			

Factor	Nombre	Definición	Signo esperado
.../...			
Mercado hotelero	Ocupación	Ocupación media anual del punto turístico ⁵ calculada como: $\frac{\sum_{m=1}^{12} \text{Ocupaciónmedia}_{tm}}{12}$	-
	Estacionalidad	Varianza de la ocupación media anual del punto turístico calculada como: $\sigma_{it} \left(\frac{\sum_{m=1}^{12} \text{Ocupaciónmedia}_m}{12} \right)$	-
	Concentración	Concentración del mercado hotelero en cada punto turístico aproximada a través de un Índice Hirshman-Herfindahl que se calcula como: $\sum_{j=1}^{97} (s^2)_j^i$	-
Notas: Esta tabla presenta las variables independientes propias de la actividad y mercado hotelero utilizadas en el análisis empírico de los determinantes del fracaso empresarial en la pyme hotelera española. <i>i</i> representa cada empresa, <i>t</i> identifica el periodo de tiempo, <i>m</i> identifica cada mes del año (esta unidad de medida es utilizada cuando la información mensual está disponible), y <i>j</i> representa cada punto turístico. Finalmente, <i>s</i> es la cuota de mercado de la empresa <i>i</i> en el punto turístico <i>j</i>, definida como el cociente entre sus ventas y las ventas totales en ese punto turístico. Cada empresa hotelera ha sido asignada al punto turístico más próximo a su ubicación. Si está presente en varios puntos turísticos a través del establecimiento de delegaciones, las variables relativas al mercado hotelero se han calculado como una media ponderada en función de su tamaño en cada uno de ellos.			

La incorporación en los modelos de un gran número de variables puede generar problemas de especificación y multicolinealidad, entre otros, por lo que es conveniente realizar una selección de aquellos más adecuados para estimar la probabilidad de fracaso (LIZARRAGA, 1997). Además, ello evita la incorporación de información redundante (TASCÓN, 2013).

El procedimiento de selección de variables se estructuró en dos etapas y tuvo como objetivo final la identificación de un ratio para cada factor de agrupación, a excepción de aquellas referidas a la actividad y mercado hotelero que, dado el objeto de estudio, fueron incorporadas en su totalidad a los modelos. De este modo, en primer lugar, se eliminaron aquellos ratios que presentaban un coeficiente de correlación superior al 40 % (GILL DE ALBORNOZ y GINER, 2013). En

⁵ El INE define un punto turístico como aquellos municipios donde la concentración de la oferta turística es significativa, identificando 97 en el territorio español que son aquellos que se consideran en este trabajo.

segundo lugar, se aplicó un análisis de componentes principales (ACP) para seleccionar dentro de los factores que, tras la primera etapa, todavía presentaban más de una variable, aquella que permitía lo representaba en mayor medida. De este modo, los ratios finalmente seleccionados se presentan en el **cuadro 4**.

Cuadro 4. Ratios seleccionados a partir del análisis de correlaciones y componentes principales

Factor	Variable (signo esperado)
Rentabilidad	Rent1: Resultado de explotación/Activo total (-)
Endeudamiento	End1: Pasivo total/Activo total (+)
Equilibrio económico-financiero	Eq2: Fondos propios/Pasivo corriente (-)
Estructura económica	Est1: Activo corriente/Activo total (+)
Liquidez	Liq6: Flujo de caja operativo/Importe neto de la cifra de ventas (-)
Actividad general	Act1: Importe neto de la cifra de ventas/Activo total (-)
Notas: Este cuadro presenta los ratios contables finalmente seleccionados para la estimación de modelos <i>probit</i> y <i>logit</i> a partir de la aplicación de un análisis de correlaciones y de componentes principales.	

Además de las variables contables (**cuadro 3**) y aquellas propias de la actividad hotelera (**cuadro 4**), los modelos finales incluyen dos variables de control que son el tamaño y la antigüedad de la empresa, cuyos signos esperados son negativos. Así, en relación con el tamaño, ROMMER (2005) se refiere al «lastre de la pequeñez» (*liability of smallness*) para indicar que las empresas más grandes es más probable que no fracasen debido a que, en relación con las pequeñas, tienen:

- i) Niveles de producción cercanos al volumen mínimo eficiente asociado a su sector de actividad.
- ii) Un mayor nivel de diversificación de la actividad, lo que actúa como cobertura del riesgo en ciclos económicos negativos.
- iii) Un acceso más fácil a recursos financieros, beneficios fiscales y personal cualificado (BALTAR et ál., 2012).

Por su parte, la antigüedad también guarda relación con el tamaño debido al denominado «lastre de la novedad» (*liability of newness*). De acuerdo con BALTAR et ál. (2012), las empresas de reciente creación suelen ser más pequeñas que aquellas ya establecidas en el mercado, lo cual puede incrementar su vulnerabilidad ante alteraciones del entorno incrementando su probabilidad de fracaso.

La **tabla 1** presenta los principales estadísticos descriptivos de las variables independientes analizadas, lo que dará una idea de las características económico-financieras de las pymes hoteleras que constituyen la muestra. En media, las empresas fracasadas son más jóvenes y pequeñas, tienen peores valores de rentabilidad y liquidez, y presentan una menor proporción de fondos propios sobre pasivo corriente, frente a las empresas activas. Asimismo, están más endeudadas y tienen una mayor proporción de activo corriente en su estructura económica. En relación con las variables hoteleras, las empresas fracasadas no presentan, en media, delegaciones adicionales a la principal, y actúan en puntos turísticos caracterizados por un menor nivel de ocupación y estacionalidad y mayor intensidad competitiva.

Tabla 1. Estadísticos descriptivos

Variables	Empresas fracasadas					Empresas activas				
	Obs.	Media	Desv. estd.	Mín.	Máx.	Obs.	Media	Desv. estd.	Mín.	Máx.
Rent1	517	-0.1783	1.6828	-33.5	2.1717	1563	0.0152	0.0769	-0.6246	0.7264
End1	517	1.1275	1.5273	0.0653	16.1077	1563	0.5365	0.3142	0.0146	2.6404
Eq2	517	1.5956	7.8061	-65.3863	100.7727	1563	8.6398	91.0879	-49.25	3579.5
Est1	517	0.3038	0.2981	0.0013	1	1563	0.2394	0.2054	0.0015	0.9939
Liq6	517	0.1533	2.1137	-54.3333	31.4	1563	0.9807	26.1185	-58.5	555.6
Act1	517	0.8174	1.3891	0.0004	12	1563	0.5102	0.4790	0.0001	5.3160
Antigüedad	517	13.8026	10.3844	0	53	1563	39.0761	13.0696	0	110
Tamaño*	517	10,318.21	23,517.91	2	189,634	1563	35,835.04	88,761.9	159	1,519,890
Delegaciones	517	0.3969	1.2754	0	7	1563	1.4325	5.4787	0	96
Ocupación	517	54.1503	10.4380	27.83	76.1108	1563	58.6125	10.2402	16.5474	79.1043
Estacionalidad	517	0.2137	0.0818	0.0648	0.4912	1563	0.2204	0.0914	0.0648	0.6853
Concentración	517	0.0274	0.0225	0.0049	0.1636	1563	0.0228	0.0239	0.0049	0.2135
Notas: Esta tabla presenta los estadísticos descriptivos para las variables independientes incluidas en el análisis empírico. * Recoge los valores directos sin aplicar la transformación logarítmica.										

Finalmente, la **tabla 2** muestra un análisis de diferencia de medias entre las empresas fracasadas y activas. Así, se obtuvieron diferencias significativas en todas las variables en línea con los estadísticos presentados previamente.

Tabla 2. Comparación de variables entre empresas fracasadas (1) y activas (0)

	Fracasadas	N	Media	T
Rent1	Sí	517	-0.1783	4.5353***
	No	1,563	0.0152	(0.00)
End1	Sí	517	1.1275	-14.3147***
	No	1,563	0.5365	(0.00)
Eq2	Sí	517	1.5956	1.6583*
	No	1,563	8.6398	(0.10)
Est1	Sí	517	0.3038	-5.2934***
	No	1,563	0.2394	(0.00)
Liq6	Sí	517	0.1533	-1.2395*
	No	1,563	0.9807	(0.09)
Act1	Sí	517	0.8174	-7.3840***
	No	1,563	0.5102	(0.00)
Antigüedad	Sí	517	13.8026	38.1197***
	No	1,563	39.0761	(0.00)
Tamaño	Sí	517	10,318.21	6.185***
	No	1,563	35,835.04	(0.00)
Delegaciones	Sí	517	0.3969	4.0255***
	No	1,563	1.4325	(0.00)
Ocupación	Sí	517	54.1503	8.1857***
	No	1,563	58.6125	(0.00)
.../...				

	Fracasadas	N	Media	T
.../...				
Estacionalidad	Sí	517	0.2137	1.4122*
	No	1,563	0.2204	(0.08)
Concentración	Sí	517	0.0274	-3.6613***
	No	1,563	0.0228	(0.00)
Notas: Esta tabla presenta la diferencia de medias de las variables independientes utilizadas en el análisis empírico entre empresas fracasadas (1) y activas (0). Se utiliza el estadístico <i>t</i> para realizar el test de igualdad de medias. En su selección se ha tenido en cuenta la prueba de Levene de igualdad de varianzas. (***, **, *) significativo al nivel 1 %, 5 % y 10 %, respectivamente.				

3.4. ANÁLISIS MULTIVARIANTE

Las **tablas 3 y 4** muestran las estimaciones *probit* y *logit* de la probabilidad de fracaso en pymes hoteleras españolas en 2008-2011, donde la variable dependiente toma el valor 1 si la empresa es fracasada y 0 en caso contrario.

Se han construido cuatro modelos donde: el modelo uno solo incorpora los ratios contables seleccionados previamente, el modelo dos añade la variable relativa a la actividad hotelera denominada *delegaciones*, el modelo tres realiza lo mismo incorporando las variables de mercado hotelero (*ocupación*, *estacionalidad* y *concentración*) y, finalmente, el modelo cuatro considera la totalidad de las variables de forma simultánea. Además, todas las estimaciones incorporan el tamaño y la antigüedad como variables de control ya que, como se indicó anteriormente, fueron utilizadas en las construcción de la muestra y, al mismo tiempo, diversos trabajos aconsejan su inclusión en los modelos finales de estimación del fracaso empresarial (BALTAR et ál., 2012). Cabe notar que, siguiendo a GARCÍA GALLEGO y MURES QUINTANA (2013), las estimaciones incluyen las observaciones correspondientes a los cuatro años de estudio (2,280), en lugar de realizar una para cada periodo temporal.

De acuerdo con los resultados obtenidos, todas las variables han resultado significativas con los signos esperados, tanto en las estimaciones *probit* como *logit*. Además, en el caso de los ratios contables considerados en el análisis, confirman la evidencia encontrada en otros trabajos focalizados en otros países y/o sectores de actividad⁶.

⁶ Véanse los trabajos de BELLOVARY et ál. (2007), BALTAR et ál. (2012) y TASCÓN (2013) que contienen revisiones detalladas de la literatura relacionada con el fracaso empresarial.

La probabilidad de fracaso en la pyme hotelera se relaciona, por una parte, positivamente con el endeudamiento y la estructura económica, y por otra, negativamente con la rentabilidad, el equilibrio económico-financiero, la liquidez, la actividad general, la antigüedad, el tamaño, el número de delegaciones y, en relación con el mercado hotelero, con la ocupación, la estacionalidad y la concentración.

La rentabilidad del activo (*rent1*) mantiene una relación negativa con la probabilidad de fracaso, la cual se reduce en más de un 1 % si esta variable experimenta un crecimiento del 1 %. Ello confirma que aquellas empresas más rentables, esto es, que tienen una buena capacidad para la generación de recursos, en principio, están más alejadas de una situación de quiebra. De igual modo, un incremento en el ratio «fondos propios/pasivo corriente» (*eq2*), *proxy* del equilibrio económico-financiero, minora la probabilidad de fracaso.

Un signo negativo también fue encontrado para la liquidez (*liq6*), lo cual es relevante porque una empresa puede ser rentable desde un punto de vista operativo pero fracasar debido a problemas de liquidez. El resultado encontrado confirma que un buen nivel de recursos líquidos, generado en la actividad de explotación de la empresa, reduce significativamente la posibilidad de quebrar.

El ratio de actividad general (*act1*) también está relacionado con la liquidez de la empresa puesto que mide la eficiencia de la empresa en la utilización de su activo. Los modelos muestran que una mayor eficiencia reduce la probabilidad de fracasar porque conlleva una mayor capacidad de la empresa para generar ingresos.

Respecto al endeudamiento (*end1*), se obtuvo que la probabilidad de fracaso aumenta entre un 4.1 % y un 7 % ante un incremento del endeudamiento en un 1 %. En consecuencia, una empresa solvente a largo plazo es menos probable que fracase porque tiene capacidad para asumir sus obligaciones de pago en este horizonte temporal. Esta relación positiva también se confirma para la estructura económica aproximada por el ratio «activo corriente/activo total» (*est1*), si bien los efectos marginales se sitúan entre el 6 % y el 8.5 %.

Las variables de control de antigüedad y tamaño mantienen una relación significativa y negativa con la probabilidad de fracasar, al igual que en la mayoría de estudios previos, confirmando los argumentos expuestos anteriormente relativos a los lastres de la novedad y pequeñez.

Finalmente, los resultados muestran que un mayor número de delegaciones hoteleras reduce las posibilidades de quiebra porque permite una mayor diversificación de la actividad. Al mismo tiempo, localizarse en un punto turístico caracterizado por una alta tasa de ocupación y estacionalidad, y una baja intensidad competitiva, reducen la probabilidad de fracaso.

Tabla 3. Estimaciones *probit* y *logit* para la probabilidad de fracasar en la pyme hotelera española (2008-2011)

	Variable dependiente: Empresa fracasada = 1; Empresa activa = 0							
	MODELO 1				MODELO 2			
	<i>Probit</i>		<i>Logit</i>		<i>Probit</i>		<i>Logit</i>	
	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.
Rent1	-1.460*** (0.497)	-0.173*** (0.060)	-2.472** (0.989)	-0.143** (0.058)	-1.785*** (0.530)	-0.187*** (0.057)	-3.071*** (1.152)	-0.147*** (0.056)
End1	0.583*** (0.148)	0.069*** (0.018)	0.992*** (0.243)	0.057*** (0.014)	0.529*** (0.144)	0.056*** (0.016)	0.849*** (0.235)	0.041*** (0.012)
Eq2	-0.007* (0.005)	-0.001* (0.001)	-0.010* (0.008)	-0.001* (0.000)	-0.011** (0.005)	-0.001** (0.001)	-0.017** (0.008)	-0.001* (0.000)
Est1	0.632*** (0.210)	0.075*** (0.025)	1.114*** (0.382)	0.065*** (0.022)	0.811*** (0.211)	0.085*** (0.023)	1.399*** (0.383)	0.067*** (0.019)
Liq6	-0.005*** (0.001)	-0.001*** (0.000)	-0.009*** (0.002)	-0.001*** (0.000)	-0.005*** (0.001)	-0.001*** (0.000)	-0.009*** (0.003)	-0.000*** (0.000)
Act1	-0.264*** (0.068)	-0.031*** (0.008)	-0.463*** (0.142)	-0.027*** (0.008)	-0.437*** (0.067)	-0.046*** (0.007)	-0.855*** (0.154)	-0.041*** (0.007)
Antigüedad	-0.093*** (0.005)	-0.011*** (0.000)	-0.183*** (0.011)	-0.011*** (0.000)	-0.102*** (0.007)	-0.011*** (0.000)	-0.212*** (0.015)	-0.010*** (0.000)
Tamaño	-0.418*** (0.040)	-0.050*** (0.003)	-0.848*** (0.078)	-0.049*** (0.003)	-0.458*** (0.047)	-0.048*** (0.003)	-1.001*** (0.100)	-0.048*** (0.003)
Delegaciones					-0.161*** (0.025)	-0.017*** (0.002)	-0.356*** (0.049)	-0.017*** (0.002)
.../...								

	Variable dependiente: Empresa fracasada = 1; Empresa activa = 0							
	MODELO 1				MODELO 2			
	Probit		Logit		Probit		Logit	
	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.
.../...								
Ocupación								
Estacionalidad								
Concentración								
Constante	4.967*** (0.468)		10.095*** (0.899)		5.920*** (0.598)		13.026*** (1.256)	
Observaciones	2,080		2,080		2,080		2,080	
R ² de McFadden	0.609		0.623		0.661		0.683	
LR test (χ^2)	424.3		385.8		411.4		305.7	
% Aciertos	92.43		92.62		94.59		94.68	
ROC AREA	0.9505		0.9503		0.9581		0.9581	
VIF	1.28		1.29		1.25		1.30	
AIC	0.424		0.409		0.370		0.346	
BIC	-15015.941		-15047.943		-15123.655		-15173.325	

Notas: Esta tabla recoge las estimaciones de modelos *probit* y *logit* para evaluar la relación entre la probabilidad de fracaso y las variables independientes mencionadas. *Coef.* representan los coeficientes y *E.M.* los efectos marginales, ambos con los errores estándar heterocedásticamente robustos entre paréntesis debajo. *R² de McFadden* es una medida de la bondad de ajuste del modelo. *LR test* (χ^2) es un test que contrasta la bondad del ajuste, asintóticamente distribuido como una χ^2 , bajo la hipótesis nula de no significación conjunta de los coeficientes de las variables explicativas. *% de Aciertos* indica la proporción de predicciones correctas. *ROC AREA* es una medida conjunta de la sensibilidad y especificidad del modelo que muestra buenos resultados dado que está próximo a la unidad. *VIF* es el factor de inflación de la varianza, que se utiliza como un indicador de multicolinealidad, obteniéndose valores adecuados dado que todas las variables presentan un valor inferior a dos. *AIC* (*Akaike info criterion*) y *BIC* (*bayesian information criterion*) son dos criterios utilizados para la selección de modelos. El modelo que presenta un menor valor de AIC y BIC se considera más próximo al modelo correcto. ***, **, * significativo al 1 %, 5 % y 10 %, respectivamente.

Tabla 4. Estimaciones *probit* y *logit* para la probabilidad de fracasar en la pyme hotelera española (2008-2011) (continuación)

	Variable dependiente: Empresa fracasada = 1; Empresa activa = 0							
	MODELO 3				MODELO 4			
	<i>Probit</i>		<i>Logit</i>		<i>Probit</i>		<i>Logit</i>	
	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.
Rent1	-1.262** (0.494)	-0.149** (0.059)	-2.052** (0.930)	-0.117** (0.054)	-1.670*** (0.528)	-0.174*** (0.056)	-2.896*** (1.111)	-0.137** (0.054)
End1	0.596*** (0.145)	0.070*** (0.017)	1.020*** (0.234)	0.058*** (0.014)	0.546*** (0.142)	0.057*** (0.016)	0.872*** (0.229)	0.041*** (0.011)
Eq2	-0.008* (0.005)	-0.001* (0.001)	-0.011* (0.008)	-0.001* (0.000)	-0.012** (0.005)	-0.001** (0.001)	-0.018** (0.008)	-0.001** (0.000)
Est1	0.582*** (0.203)	0.069*** (0.024)	1.056*** (0.370)	0.060*** (0.021)	0.767*** (0.202)	0.080*** (0.022)	1.364*** (0.376)	0.065*** (0.018)
Liq6	-0.005*** (0.001)	-0.001*** (0.000)	-0.009*** (0.002)	-0.001*** (0.000)	-0.005*** (0.001)	-0.001*** (0.000)	-0.009*** (0.003)	-0.000*** (0.000)
Act1	-0.270*** (0.067)	-0.032*** (0.008)	-0.471*** (0.141)	-0.027*** (0.008)	-0.455*** (0.066)	-0.047*** (0.007)	-0.876*** (0.150)	-0.042*** (0.007)
Antigüedad	-0.093*** (0.006)	-0.011*** (0.000)	-0.185*** (0.012)	-0.011*** (0.000)	-0.103*** (0.007)	-0.011*** (0.000)	-0.215*** (0.016)	-0.010*** (0.000)
Tamaño	-0.425*** (0.039)	-0.050*** (0.003)	-0.854*** (0.077)	-0.049*** (0.003)	-0.475*** (0.047)	-0.049*** (0.003)	-1.020*** (0.099)	-0.048*** (0.003)
Delegaciones					-0.162*** (0.024)	-0.017*** (0.002)	-0.351*** (0.049)	-0.017*** (0.002)
Ocupación	-0.015*** (0.005)	-0.002*** (0.001)	-0.034*** (0.011)	-0.002*** (0.001)	-0.011* (0.006)	-0.001* (0.001)	-0.025** (0.011)	-0.001** (0.001)
								.../...

	Variable dependiente: Empresa fracasada = 1; Empresa activa = 0							
	MODELO 3				MODELO 4			
	Probit		Logit		Probit		Logit	
	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.	Coef.	E.M.
.../...								
Estacionalidad	-1.403** (0.658)	-0.165** (0.078)	-2.349* (1.239)	-0.134* (0.072)	-1.597** (0.696)	-0.166** (0.074)	-2.423* (1.320)	-0.115* (0.065)
Concentración	-4.835** (2.444)	-0.569** (0.280)	-12.651*** (4.851)	-0.724*** (0.268)	-4.653* (2.595)	-0.484* (0.265)	-13.430** (5.379)	-0.638*** (0.243)
Constante	6.305*** (0.615)		12.988*** (1.232)		7.161*** (0.709)		15.574*** (1.531)	
Observaciones	2,080		2,080		2,080		2,080	
R ² de McFadden	0.611		0.627		0.663		0.686	
LR test (χ^2)	426.6		374.1		420.7		310.7	
% Aciertos	92.69		92.98		94.28		94.47	
ROC AREA	0.9516		0.9511		0.9587		0.9583	
VIF	1.30		1.29		1.28		1.30	
AIC	0.423		0.406		0.369		0.345	
BIC	-14944.860		-14978.969		-15050.679		-15100.454	
Notas: Esta tabla recoge las estimaciones de modelos <i>probit</i> y <i>logit</i> para evaluar la relación entre la probabilidad de fracaso y las variables independientes mencionadas. <i>Coef.</i> representan los coeficientes y <i>E.M.</i> los efectos marginales, ambos con los errores estándar heterocedásticamente robustos entre paréntesis debajo. <i>R² de McFadden</i> es una medida de la bondad de ajuste del modelo. <i>LR test</i> (χ^2) es un test que contrasta la bondad del ajuste, asintóticamente distribuido como una χ^2, bajo la hipótesis nula de no significación conjunta de los coeficientes de las variables explicativas. <i>% de Aciertos</i> indica la proporción de predicciones correctas. <i>ROC AREA</i> es una medida conjunta de la sensibilidad y especificidad del modelo que muestra buenos resultados dado que está próximo a la unidad. <i>VIF</i> es el factor de inflación de la varianza, que se utiliza como un indicador de multicolinealidad, obteniéndose valores adecuados dado que todas las variables presentan un valor inferior a dos. <i>AIC</i> (<i>Akaike info criterion</i>) y <i>BIC</i> (<i>bayesian information criterion</i>) son dos criterios utilizados para la selección de modelos. El modelo que presenta un menor valor de AIC y BIC se considera más próximo al modelo correcto. ***, **, * significativo al 1 %, 5 % y 10 %, respectivamente.								

Este análisis empírico ha confirmado que el estudio del fracaso empresarial en las pymes hoteleras españolas debe incluir variables propias de este tipo de actividad y de las condiciones

del sector, además de los tradicionales ratios financieros utilizados en investigaciones previas. Ello es debido a que el estudio empírico realizado ha demostrado que estas variables son determinantes significativos del fracaso en las pymes españolas.

Así, los modelos que incorporan este tipo de variables presentan un mejor nivel de ajuste (R^2 de McFadden) y una mayor capacidad predictiva (% *aciertos*). Además, ello confirma a través de los tests AIC y BIC que ofrecen mejores resultados (valores más altos) en estos modelos frente a aquel que solo incorpora los ratios contables. Así, la **tabla 5** muestra los errores cometidos en la clasificación de los modelos estimados y se comprueba que aquellos que incorporan las variables propias del mercado hotelero (modelos tres y cuatro) clasifican mejor las empresas (menores errores tipo I y II).

Tabla 5. Resultados de validación

	FRACASO = 1		FRACASO = 0	
	Predice 1 ^a	Predice 0 ^b Error Tipo I	Predice 1 ^c	Predice 0 ^d Error Tipo II
MODELO 1	86.15 %	13.85 %	94.04 %	5.96 %
MODELO 2	86.45 %	13.55 %	94.21 %	5.79 %
MODELO 3	93.37 %	6.63 %	94.88 %	5.12 %
MODELO 4	93.40 %	6.60 %	94.99 %	5.01 %

Notas: Esta tabla expone los resultados de validación comparando los resultados de clasificación que se obtienen entre los diferentes modelos estimados. ^a indica el porcentaje de aciertos de la muestra de validación en las cuales una empresa fracasada (fracaso = 1) habría sido así clasificada por el modelo. ^b indica el porcentaje de aciertos de la muestra de validación en las cuales existe una empresa fracasada (fracaso = 1) que habría sido clasificada como no fracasada o activa por el modelo (Error Tipo I). ^c indica el porcentaje de aciertos de la muestra de validación en las cuales una empresa no fracasada o activa (fracaso = 0) habría sido clasificada como fracasada por el modelo. ^d indica el porcentaje de aciertos de la muestra de validación en las cuales una empresa no fracasada o activa (fracaso = 0) habría sido así clasificada por el modelo (Error Tipo II).

Finalmente, debe indicarse que, además de la aplicación de dos metodologías diferentes, *probit* y *logit*, el análisis de robustez de los resultados obtenidos se realizó a través de dos definiciones alternativas de fracaso empresarial. La primera identifica el fracaso no solo con empresas en concurso de acreedores sino también con otras cuatro situaciones que, de acuerdo con ROMMER (2005) y BALTAR et ál. (2012), pueden ser aproximaciones adecuadas de una situación de insolvencia financiera, a saber, «extinguida», «inactiva», «quiebra» y «cierre de hoja registral». Estos cuatros ítems de estado legal representan un porcentaje reducido de la muestra analizada y, en consecuencia, los resultados obtenidos no se alteran cuando se aplica este concepto más amplio de fracaso.

Una segunda definición supone clasificar una empresa como fracasada en el año en que declara el concurso de acreedores y activa en los periodos anteriores. Por tanto, esta aproximación

conceptual implica considerar el fracaso como hecho puntual y no un proceso continuo en la empresa. En este caso, tampoco se obtuvo una alteración sustancial de los resultados cuando se incorpora esta medida «puntual» del fracaso.

4. CONCLUSIONES

No existe una teoría general sobre el fracaso empresarial a pesar del gran número de contribuciones existentes en la literatura, y de la especial relevancia que ha adquirido este fenómeno como consecuencia de la crisis económica actual. Por tanto, no existe un consenso sobre cuáles son los determinantes óptimos de una situación de insolvencia financiera, sino un conjunto diversos de factores que se han ido proponiendo y contrastando su validez a través de diferentes investigaciones empíricas. En este sentido, se han utilizado, sobre todo, ratios contables y, en la última década, variables relativas al mercado y entorno macroeconómico. Además, también se han aplicado distintas metodologías econométricas para poder ofrecer resultados más consistentes y no puramente descriptivos.

Este trabajo ha analizado los determinantes de la probabilidad de fracaso en pymes hoteleras españolas durante el periodo 2008-2009 a través de modelos de probabilidad condicional *probit* y *logit*. Se trata del primer estudio empírico focalizado en este sector económico que tiene un gran protagonismo en la economía nacional y ocupa posiciones relevantes en el contexto del turismo internacional.

Al igual que investigaciones precedentes, se ha obtenido evidencia significativa sobre la influencia de ratios financieros relativos a la rentabilidad, endeudamiento, estructura económica, equilibrio económico-financiero y liquidez, sobre la probabilidad de fracaso empresarial. Por tanto, a pesar de la mayor volatilidad existente en el periodo de análisis debido a la crisis, se confirman la validez de estos determinantes en el nuevo entorno económico. Asimismo, se ha verificado la importancia de variables propias de la actividad hotelera como son el número de delegaciones que posee la empresa, y el nivel de ocupación, estacionalidad y concentración competitiva existentes en el punto turístico donde se ubica. Ello pone de relieve la necesidad de desarrollar modelos propios del sector hotelero, esto es, que consideren particularidades presentes en esta industria.

En el desarrollo de esta investigación nos hemos encontrado con algunas limitaciones que se refieren, fundamentalmente, a la no disponibilidad de información. Aunque realizamos un importante esfuerzo para obtener una muestra amplia de empresas fracasadas, nuestros resultados estuvieron limitados por la disponibilidad de algunos datos necesarios en la base de datos SABI. Ello supuso que de las 732 empresas identificadas inicialmente, solo se pudieran incorporar 154 a la muestra final.

Dentro de las futuras líneas de investigación, planteamos la mejora de la información disponible en el mercado hotelero español, lo que permitiría aportar evidencia más precisa sobre los determinantes del fracaso empresarial en el caso particular de esta industria.

Asimismo, aunque cuatro años constituyen un horizonte temporal adecuado y en consonancia con investigaciones previas que no aplicaron un estudio de corte transversal, consideramos necesaria la ampliación del periodo de estudio analizado. Esto permitiría precisar más los resultados obtenidos y la aplicación de determinadas técnicas de la metodología de datos de panel que exigen un periodo mayor.

Dado el proceso de armonización contable existente a nivel europeo, otra posible vía para la ampliación del campo de estudio la constituye la utilización de muestras de otros países del entorno europeo. Asimismo, ello permitiría considerar los efectos de los diferentes entornos institucionales en la quiebra de empresas hoteleras.

Bibliografía

ALTMAN, E. I. [1968]: «Financial ratios, discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy», *The Journal of Finance*, 23 (4), págs. 589-609.

ARQUERO, J. L.; ABAD, M. C. y JIMÉNEZ, S. M. [2009]: «Procesos de fracaso empresarial en PYMES, identificación y contrastación empírica», *Revista Internacional de la Pequeña y Mediana Empresa*, 1(2), págs. 64-77.

BALTAR S.; FERNÁNDEZ, S.; VIVEL, M. y NEIRA, I. [2012]: «Supervivencia de las empresas innovadoras españolas», *Revista gallega de economía*, 21(2), págs. 107-132.

BEAVER, W. H. [1966]: «Financial ratios as predictors of failure», *Journal of Accounting Research*, 4, págs. 71-111.

BELLOVARY, J. L.; GIACOMINO, D. E. y AKERS, M. D. [2007]: «A review of bankruptcy prediction studies: 1930 to present», *Journal of Financial Education*, 33 (4), págs. 1-43.

CALVO FLORES, A.; PÉREZ DE LEMA, D. y MADRID, A. [2007]: *Tamaño antigüedad y fracaso empresarial. Workingpaper, Grupo Interuniversitario de Investigación*. Disponible en www.gaedpyme.upct.es/documentos/working_paper_1.pdf [consultado 29 de marzo de 2014].

CAMPILLO, J. P.; LABATUT, G. y VERES, E. [2013]: «Validez de la información financiera en los procesos de insolvencia. Un estudio de la pequeña empresa española», *Cuadernos de economía y dirección de la empresa* 16 (1), págs. 29-40.

CASTAÑO, [2013]: *Variables y modelos para la evaluación del fracaso empresarial. Propuesta de una metodología de fronteras basada en percentiles*. Tesis doctoral. León: Universidad de León.

CHAVA, S. y JARROW, R. A. [2004]: «Bankruptcy Prediction with Industry effects», *Review of Finance*, 8 (1), págs. 537-569.

DIMITRAS, A. I.; ZANAKIS, S. H. y ZOPOUNIDIS, C. [1996]: «A survey of business failures with an emphasis on prediction methods and industrial applications», *European Journal of Operational Research*, 90 (3), págs. 487-513.

EDMISTER, R. O. [1972]: «An empirical test of financial ratio analysis for small business failure prediction», *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 7 (2), págs. 1.477-1.493.

- FARIÑAS, J. C. y MORENO, L. [2000]: «Firms' growth, size and age: A non parametric approach», *Review of Industrial Organization*, 17 (3), págs. 249-265.
- FITZPATRICK, P. [1932]: «A comparison of the ratios of successful industrial enterprises with those of failed companies», *The Accountants Publishing Company*, 1932.
- FOREMAN, R. [2003]: «A logistic analysis of bankruptcy within the US local telecommunications industry», *Journal of Economics and Business*, 55 (2), págs. 135-166.
- GALLEGO, A. y GÓMEZ, M. E. [2002]: «Análisis integrado de la absorción y quiebra empresarial mediante la estimación de un modelo multilogit», *Revista Española Financiación y Contabilidad*, 111 (1), págs. 111-144.
- GARCÍA GALLEGO, A. y MURES QUINTANA, M. [2013]: «La muestra de empresas en los modelos de predicción de fracaso: influencia de resultados de clasificación», *Revista de métodos cuantitativos para la economía y la empresa*, 15 (1), págs. 133-150.
- GILL DE ALBORNOZ, B. y GINER, B. [2013]: «Predicción de fracaso empresarial en los sectores de construcción e inmobiliario: modelos generales versus específicos», *Universia Business Review*, 3.^{er} trimestre.
- GÓMEZ, M. A.; TORRE, J. M. y ROMÁN, I. [2008]: «Análisis de sensibilidad temporal en los modelos de predicción de insolvencia: una aplicación a las PYMES industriales», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 37 (137), págs. 85-111.
- KEASEY, K. y WATSON, R. [1991]: «Financial distress prediction models: A review of their usefulness», *British Journal of Management*, 2 (2), págs. 89-102.
- LABATUT, G.; POZUELO, J. y VERES, E. J. [2009]: «Modelización temporal de los ratios contables en la detección del fracaso empresarial de la PYME española», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 38 (143), págs. 423-447.
- LAFFARGA, J.; MARTÍN, J. L. y VÁZQUEZ, M. J. [1991]: «La predicción de la quiebra bancaria: el caso español», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 20 (66), págs. 151-163.
- LIZARRAGA, F. [1997]: «Utilidad de la información contable en el proceso de fracaso: análisis del sector industrial de la mediana empresa», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 26 (93), págs. 871-915.
- LÓPEZ, J.; GANDÍA, J. L. y MOLINA, R. [1998]: «La suspensión de pagos en las pymes: una aproximación empírica», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 27 (94), págs. 71-97.
- MANZANEQUE, M.; OCHOVO, R. y GARCÍA, D. [2010]: «Diferentes procesos del fracaso empresarial», *Revista europea de dirección y economía de la empresa*, 19 (3), págs. 67-88.
- MARTIN, D. [1977]: «Early warning of bank failure: A logit regression approach», *Journal of Banking & Finance*, 1 (3), págs. 249-276.
- MATEOS, A.; MARÍN, M.; MARÍ, S. y SEGUÍ, E. [2011]: «Los modelos de predicción del fracaso empresarial y su aplicabilidad en cooperativas agrarias», *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 70, págs. 179-208.
- MURES QUINTANA, M. J. y GARCÍA GALLEGO, A. [2012]: «On the non-financial information's significance in the business failure models: A Spanish case study», *International Journal of Organizational Analysis*, 20 (4), págs. 423-434.
- OHLSON, J. A. [1980]: «Financial ratios and the probabilistic prediction of bankruptcy», *Journal of Accounting Research*, 18 (1), págs. 109-131.

PLATT, H. D. y PLATT, M. B. [1991]: «A note on the use of industry relative ratios in bankruptcy prediction», *Journal of Banking and Finance*, 15 (6), págs. 1.183-1.194.

RODRÍGUEZ, M. [2001]: «Predicción del Fracaso Empresarial en Compañías no financieras. Consideración de Técnicas de Análisis Multivariante de corte Paramétrico», *Actualidad Financiera*, 6 (6), págs. 27-42.

ROMMER, A. D. [2005]: «A comparative analysis of the determinants of financial distress in French, Italian and Spanish firms», *Workingpaper*, Danmarks National bank, Copenhagen.

RUBIO, M. [2008]: «Análisis del fracaso empresarial en Andalucía. Especial referencia a la edad de la empresa», *Cuadernos de CC. EE. Y EE.*, 54, págs. 35-56.

SAINAGHI, R. [2011]: «RevPAR determinants of individual hotels: Evidences from Milan», *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 23 (3), págs. 297-311.

SERRANO, C. y MARTÍN, B. [1993]: «Predicción de la crisis bancaria mediante el empleo de redes neuronales artificiales», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 22 (74), págs. 153-176.

SERRANO, C. [1997]: «Feedforward Neural Networks in the Classification of Financial Information», *European Journal of Finance*, 3 (3), págs. 183-202.

SHUMWAY, T. [2001]: «Forecasting bankruptcy more accurately: A simple hazard model», *The Journal of Business*, 74 (1), págs. 101-124.

SMITH, R. y WINAKOR, A. [1935]: «Changes in Financial Structure of Unsuccessful Industrial Corporations», *Bureau of Business Research*, Bulletin n.º 51. Urbana: Univ. of Illinois Press.

SOMOZA, A. [2001]: «La consideración de factores cualitativos, macroeconómicos y sectoriales en los modelos de predicción de solvencia empresarial», *Pap. Economía Española*, 89/90, págs. 402-426.

TAFFLER, R. J. [1983]: «The assessment of company solvency and performance using a statistical model», *Accounting and Business Research*, 15 (52), págs. 295-307.

TASCÓN Y CASTAÑO [2012]: «Variables y modelos para la identificación y predicción del fracaso empresarial: revisión de la investigación empírica reciente», *Revista de contabilidad*, 15 (1), págs. 7-58.

TRUJILLO PONCE, A.; SAMANIEGO MEDINA, R. y CARDONE RIPORELLA, C. [2013]: «Examining what best explains corporate credit risk: accounting-based versus market-based models», *Journal of Business Economics and Management*, iFirst: págs. 1-24.

TUNG, G. S.; LIN, C. Y. y WANG, C. Y. [2010]: «The market structure, conduct and performance paradigm reapplied to the international tourist hotel industry», *African Journal of Business Management*, 4 (6), págs. 1.116-1.125.

WATSON, J. y EVERETT, J. E. [1999]: «Small Business Failure Rates: Choice of Definition and industry effects», *International Small Business Journal*, 17 (3), págs. 11-29.

ZMIJEWSKI, M. [1984]: «Methodological issues related to the estimation of financial distress prediction models», *Journal of Accounting Research*, 22 (1), págs. 59-82.

NIA-ES 260. COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

Auditor de Cuentas

EXTRACTO

La NIA-ES 260 trata de facilitar la comunicación de los auditores con los responsables del gobierno de la entidad auditada intentando conseguir su máxima eficacia, y contemplando los diferentes supuestos en que dichas comunicaciones pueden llevarse a cabo.

Tras una breve introducción en una primera parte, en la que expone la importancia de regular estas comunicaciones, justifica los diferentes motivos a que pueden obedecer y lo que debe esperarse de ellos. En su segunda parte se identifican las distintas clases de comunicaciones que se prevén y los resultados que se esperan de las mismas.

Es en la tercera parte, una de las más importantes en nuestra opinión, en la que se identifican los distintos órganos de la entidad auditada, distinguiendo entre «representantes de gobierno» y «dirección», dado el diferente ámbito de competencia dentro de la entidad auditada de dichos órganos e identificando la «persona de contacto».

Las cuestiones que pueden ser objeto de comunicación están desarrolladas en la parte cuarta, así como la delimitación de responsabilidades, el alcance y momento de realizar las comunicaciones, dificultades habidas en el proceso de comunicación, cuestiones acerca de la independencia del auditor y otras cuestiones igualmente interesantes para el proceso del trabajo de auditoría.

Finalmente, la quinta parte de esta NIA-ES se ocupa del proceso de comunicación indicando sus modalidades, distintas formas de comunicarse y momentos de realizar las comunicaciones.

Palabras claves: comunicaciones, gobierno de la entidad y dirección.

COMMUNICATION WITH RESPONSIBLES GOVERNMENT ENTITY

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

ABSTRACT

ISA-ES 260 is to facilitate communication with the auditors responsible for governance of the audited entity trying to get maximum efficiency, and contemplating the different assumptions on which such communications may be conducted.

After a brief introduction in the first part, setting out the importance of regulating these communications justifies the different reasons that they can obey and what to expect from them. The second part of the various types of communications that are expected and the results expected from them are identified.

It is in the third part, one of the most important in our opinion, in which different organs of the audited entity, distinguishing between «government representatives» and «direction» given the different level of competition within identified the audited entity of such bodies and identifying the «contact person for person».

The issues may be the subject of communication are developed in the fourth and the de-limitation of liability, scope and time of the communication difficulties encountered in the process of communication, concerns about auditor independence and other equally interesting questions for the process of the audit work.

Finally, the fifth part of this ISA-ES addresses the communication process indicating its forms, different ways of communicating and making time communications.

Keywords: communications, government entity and management.

Sumario

- I. Introducción
- II. Objetivo de las comunicaciones
- III. Identificación de los órganos responsables de la entidad auditada
 - 3.1. Responsables del gobierno
 - 3.2. Dirección
 - 3.3. Persona de contacto
- IV. Cuestiones que el auditor debe comunicar
 - 4.1. Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros
 - 4.2. Alcance y momento de realización de la auditoría planificada
 - 4.3. Hallazgos significativos de la auditoría
 - 4.4. Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables
 - 4.5. Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría
 - 4.6. Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito
 - 4.7. Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera
 - 4.8. Cuestiones respecto de su independencia
 - 4.9. Cuestiones adicionales
- V. El proceso de comunicación
 - 5.1. Comunicación con la dirección
 - 5.2. Comunicación con terceros
 - 5.3. Formas de comunicación
 - 5.4. Momento de realización de las comunicaciones
 - 5.5. Adecuación del proceso de comunicación

I. INTRODUCCIÓN

Dada la importancia de que exista un canal de intercambio de información, eficaz y recíproco, entre el auditor y la entidad auditada durante la realización de una auditoría, la NIA-ES 260 que comentamos establece para ello un marco general e identifica varios de los asuntos que deberán ser objeto de información, si bien no impide al auditor comunicar cualquier otro asunto no específicamente contemplado a los responsables del gobierno de la entidad. Una comunicación de este tipo es importante para:

- Facilitar al auditor y a los responsables del gobierno de la entidad auditada la comprensión de los asuntos relacionados con la auditoría, estableciendo una relación de trabajo constructiva, aunque manteniendo en todo caso la independencia y objetividad del auditor.
- Facilitar al auditor la identificación de las personas responsables que le habrán de facilitar la información necesaria para la realización de la auditoría. Le podrán facilitar, tanto el conocimiento de la entidad y su entorno, como la identificación de las fuentes adecuadas para obtener la evidencia de auditoría y proporcionarle información sobre transacciones o hechos específicos.
- Facilitar a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera, reduciendo así los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

En ciertos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad —por ejemplo, cuando pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo—. Como en tales circunstancias los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad del auditor y las obligaciones de comunicación pueden ser complejos, el auditor podrá contemplar obtener asesoramiento jurídico adecuado.

II. OBJETIVO DE LAS COMUNICACIONES

Podemos identificar los siguientes:

- Comunicar claramente a los responsables del gobierno de la entidad sobre las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría con una descripción general de su planificación, alcance y momento de realizarla.

- Obtener de los responsables de la entidad la información necesaria para realizar la auditoría.
- Comunicar oportunamente a los responsables de la entidad acerca de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión.
- Fomentar una comunicación eficaz y recíproca entre el auditor y los responsables de la entidad.

Aunque su ámbito de aplicación previsto es la auditoría de estados financieros, también puede aplicarse –adaptada en su caso–, a las auditorías de otra información financiera, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar su preparación.

En la medida en que el objetivo de las comunicaciones quede claro, el auditor y los responsables del gobierno de la entidad estarán mejor situados para llegar a tener un entendimiento mutuo respecto de los asuntos relevantes y de las acciones que se deriven del proceso de comunicación.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS ÓRGANOS RESPONSABLES DE LA ENTIDAD AUDITADA

Para su aplicación en España se habrán de tener presentes las normas legales de aplicación según la naturaleza jurídica de la entidad, si bien, en general, se pueden identificar dos grados o niveles de órganos responsables de la dirección y control de una entidad.

3.1. RESPONSABLES DEL GOBIERNO

Son responsables del gobierno de una entidad la persona, personas u organizaciones –por ejemplo una sociedad nombrada como administrador de otra–, que tengan responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad, lo cual incluye la supervisión del proceso de información financiera. En España se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

Dado que las estructuras de gobierno varían según el tipo de entidad de que se trate, en función de los diferentes entornos culturales y legales, podremos apreciar que, en algunos casos:

- Existe un consejo de supervisión –total o mayoritariamente no ejecutivo–, separado legalmente del consejo ejecutivo de dirección, creando una estructura de «doble consejo», mientras que, en otros casos, hay un solo consejo –estructura de «consejo único»–, que tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las ejecutivas.

- Los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de su estructura legal –por ejemplo como administradores–, mientras que en otras –por ejemplo en algunas entidades públicas– la labor de gobierno la ejerce un órgano que no forma parte de la entidad.
- La totalidad –o al menos parte– de los responsables del gobierno de la entidad participan en la dirección, mientras que en otros, responsables del gobierno y de la dirección son personas diferentes.
- Los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar sus estados financieros, mientras que, en otros casos, esa responsabilidad recae en la dirección.

En la mayoría de las entidades, el gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano específico, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un consejo de dirección, un consejo de gobierno, un administrador o figuras equivalentes. Sin embargo, en entidades de pequeña dimensión, una sola persona puede ser responsable del gobierno –por ejemplo el propietario gerente–, al no haber otros propietarios, o un administrador único. Cuando en el gobierno de una entidad participa un colectivo, se puede encargar a un subgrupo –comité de auditoría, presidente o vicepresidente ejecutivo o consejero delegado– que realice determinadas tareas para facilitar al órgano de gobierno el cumplimiento de sus responsabilidades, mientras que otras veces un subgrupo o una persona legalmente puede tener responsabilidades específicas diferentes de las del órgano de gobierno.

3.2. DIRECCIÓN

Está constituida por la persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas de ellas la dirección incluye a todos o algunos de los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración.

3.3. PERSONA DE CONTACTO

Vista la diversidad anterior, que puede llegar a ser muy compleja, suele ser normal que para los contactos con el auditor se especifique la persona o personas que actuarán como interlocutores inmediatos, aunque la persona o personas designadas pueden variar según la cuestión que deba ser comunicada.

El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, considera más adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. Para su propuesta de elección y designación de la persona o grupo de personas de contacto deberá tener en cuenta aspectos tales como los siguientes:

- Las responsabilidades del grupo y del órgano de gobierno.
- La naturaleza de las cuestiones a comunicar.
- Los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- Analizar si el grupo tiene autoridad para actuar en relación con la información comunicada, y si puede proporcionar información y explicaciones adicionales que pueda necesitar el auditor.

Además, para decidir si será necesario comunicar al órgano de gobierno la información de forma completa y detallada o resumida, el auditor valorará hasta qué punto puede ser adecuada la comunicación de información relevante de una u otra forma por parte del grupo de contacto al órgano de gobierno. Ante estas situaciones, dentro de los términos del encargo, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo disposiciones legales que lo prohíban, se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno.

Como dentro de la organización de una entidad pueden existir comités de auditoría –o colectivos con funciones similares–, la comunicación con dichos comités –caso de que existan– se ha convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad, colaboración que puede discurrir por los siguientes cauces:

- Que el auditor sea invitado a asistir con regularidad a las reuniones del comité de auditoría.
- Que el presidente del comité de auditoría y, cuando sea relevante, los otros miembros del comité se relacionen periódicamente con el auditor.
- Que, por lo menos una vez al año, el comité de auditoría se reúna con el auditor sin la presencia de la dirección de la entidad.

Cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección habrá que tener en cuenta esta circunstancia. En estos casos, al comunicarse con uno o más directivos puede ocurrir que el auditor no informe adecuadamente a todos a los que debería informar. Por ejemplo en una sociedad en la que todos los administradores participen en su dirección, algunos de ellos –por ejemplo, el responsable de marketing– pueden no estar informados de cuestiones significativas discutidas con otro consejero –por ejemplo con el responsable de la preparación de los estados financieros–; en estos casos el auditor se asegurará de que la comunicación con el directivo o directivos adecuados sea suficiente para considerar que todos los responsables del gobierno de la entidad han sido informados.

IV. CUESTIONES QUE EL AUDITOR DEBE COMUNICAR

Sin que la relación pretenda ser exhaustiva, el auditor deberá comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las siguientes cuestiones o materias:

4.1. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON LA AUDITORÍA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros a menudo se incluyen en el contrato de auditoría –o en la carta de encargo–, donde en forma escrita se registran los términos del encargo. Proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad una copia del encargo puede ser una forma apropiada de comunicarles cuestiones tales como las siguientes:

- La responsabilidad del auditor es realizar su trabajo de conformidad con las NIA-ES, con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros. Deberán ser comunicadas aquellas cuestiones significativas que se pongan de manifiesto en el transcurso de la auditoría, que sean relevantes para los responsables del gobierno de la entidad al supervisar el proceso de información financiera.
- La auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades.
- Las NIA-ES no obligan al auditor a diseñar procedimientos especiales con el propósito de identificar cualquier otra cuestión adicional a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.
- Cuando proceda, el auditor tiene la responsabilidad de comunicar otras cuestiones específicas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al encargo, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad¹.

Disposiciones legales o reglamentarias, acuerdos con la entidad o requerimientos adicionales aplicables al encargo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables de la entidad.

4.2. ALCANCE Y MOMENTO DE REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA PLANIFICADA

La comunicación de la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría puede:

- Facilitar a los responsables de la entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del auditor, la discusión con el auditor de los temas relacionados con

¹ La referencia a normas emitidas por una organización profesional de contabilidad debe entenderse realizada conforme a las normas establecidas en el artículo 6 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y normativa de desarrollo.

el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al auditor que desarrolle procedimientos adicionales.

- Facilitar al auditor una mejor comprensión de la entidad y su entorno.

El auditor, al comunicar a los responsables de la entidad el alcance y el momento de realización de la auditoría, no debe comprometer su eficacia, especialmente cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede reducir su eficacia al hacerlos demasiado previsibles.

Las cuestiones comunicadas en este punto pueden incluir:

- La manera en la que piensa investigar los riesgos significativos de incorrecciones materiales debidas a fraudes o errores.
- Su enfoque en relación con los controles internos relevantes para la auditoría.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de la auditoría.

Otros aspectos relativos a la planificación, que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad, incluyen:

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el grado en que utilizará su trabajo y la mejor forma de conseguir que los auditores externos e internos puedan trabajar juntos de manera constructiva y complementaria.
- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
 - La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno con las que comunicarse.
 - El reparto de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.
 - Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar incorrecciones materiales.
 - Cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que requieren una atención especial durante la realización de la auditoría y cualquier área en la que soliciten que el auditor lleve a cabo procedimientos adicionales.
 - Las comunicaciones significativas con las autoridades reguladoras.
 - Otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría.

- La actitud, la concienciación y las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el control interno de la entidad y su importancia –incluido el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad lo supervisan–, o la detección o posibilidad de fraude.
- Las actuaciones de los responsables de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas.
- Las respuestas de los responsables de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.

Aunque la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría, esto no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia global y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

4.3. HALLAZGOS SIGNIFICATIVOS DE LA AUDITORÍA

La comunicación de hallazgos en el transcurso de la auditoría puede incluir una solicitud de información adicional a los responsables de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos. En el transcurso de su trabajo, el auditor les comunicará las siguientes cuestiones:

- Su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, les explicará los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad.
- En su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría.
- Excepto cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección, aquellas cuestiones significativas puestas de manifiesto en el transcurso de la auditoría ya discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta y las manifestaciones escritas que el auditor solicite.
- En su caso, otras cuestiones puestas de manifiesto en la realización de la auditoría que, según su juicio profesional, sean significativas para la supervisión del proceso de información financiera.

4.4. ASPECTOS CUALITATIVOS SIGNIFICATIVOS DE LAS PRÁCTICAS CONTABLES

Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la revelación de información en los estados financieros. Una comunicación abierta y constructiva sobre estos aspectos de las prácticas contables de la entidad puede incluir comentarios sobre si algunas de ellas que sean significativas son aceptables.

4.5. DIFICULTADES SIGNIFICATIVAS SURGIDAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

Las más significativas son las que se pueden referir a las siguientes situaciones:

- Retrasos significativos de la dirección en proporcionar la información solicitada.
- Plazo innecesariamente corto para completar la auditoría.
- Necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor del esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.
- Falta de disposición de la dirección, para cuando el auditor solicite realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades en función de su importancia relativa puede llegar a suponer una limitación al alcance en la opinión.

4.6. CUESTIONES SIGNIFICATIVAS DISCUTIDAS CON LA DIRECCIÓN O QUE LE FUERON COMUNICADAS POR ESCRITO

Las cuestiones significativas discutidas con la dirección o comunicadas por escrito pueden incluir:

- Las condiciones de negocio que afecten a la entidad y los planes y estrategias de negocio que puedan tener un efecto sobre el riesgo de incorrección material.
- Las consultas realizadas por la dirección a otros expertos sobre cuestiones de contabilidad o de auditoría que sean de interés para el auditor.

- Las discusiones o comunicaciones escritas para el nombramiento del auditor o su renovación, relacionadas con las prácticas contables, la aplicación de normas de auditoría o los honorarios por la auditoría o por otros servicios.

4.7. OTRAS CUESTIONES SIGNIFICATIVAS RELEVANTES PARA EL PROCESO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Otras cuestiones significativas puestas de manifiesto en la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera por parte de los responsables de la entidad, pueden incluir cuestiones tales como incorrecciones materiales en la descripción de un hecho, o incongruencias que resulten materiales en la información que acompaña a los estados financieros auditados.

4.8. CUESTIONES RESPECTO DE SU INDEPENDENCIA

El auditor está obligado a cumplir los requerimientos éticos aplicables, dentro de los que se encuentran los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros.

Las relaciones y otros asuntos, así como las salvaguardas que deben comunicarse, varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, comprenden lo siguiente:

- Amenazas a la independencia, que pueden clasificarse como: amenazas de interés propio, de autorrevisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación.
- Salvaguardas establecidas por la profesión, o por disposiciones legales o reglamentarias; las salvaguardas existentes dentro de la propia entidad; o las salvaguardas establecidas en los propios sistemas y procedimientos de la firma de auditoría.

Tratándose de entidades cotizadas –aunque igualmente puede aplicarse al resto de entidades auditadas, especialmente de aquellas que puedan ser de interés público debido a que tengan gran cantidad de interesados por razón de su actividad, dimensión o naturaleza jurídica–, el auditor transmitirá a los responsables del gobierno de la entidad:

- Una declaración en el sentido de que su equipo, y en su caso otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría, y cuando proceda otras firmas de la red, han cumplido los requerimientos éticos aplicables en relación con la independencia.
- Todas las relaciones y otros asuntos existentes entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según su juicio profesional, puedan afectar a su independencia.

Incluirá los honorarios totales cargados a la entidad y a los componentes controlados por ella durante el periodo cubierto por los estados financieros, por los servicios de auditoría y otros servicios distintos prestados por la firma de auditoría y otras firmas de la red. Los honorarios se detallarán por conceptos para facilitar a los responsables del gobierno de la entidad evaluar su efecto en la independencia del auditor.

- Las salvaguardas aplicadas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas o para reducirlas a un nivel aceptable.

Las actuaciones y procedimientos establecidos en las NIA-ES para quienes auditen entidades cotizadas también son de aplicación para quienes auditen las entidades de interés público a que se refiere el artículo 2.5 del TRLAC y debe tenerse en consideración, respecto de las entidades cotizadas, lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

4.9. CUESTIONES ADICIONALES

La supervisión de la dirección por los responsables del gobierno de la entidad incluye asegurar que diseñan, implementan y mantienen un control interno adecuado sobre la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales.

El auditor puede llegar a conocer otras cuestiones no necesariamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera y que, sin embargo, puedan ser importantes teniendo en cuenta las responsabilidades de los integrantes del gobierno de la entidad, y que podrán incluir, por ejemplo, temas relacionados con la estructura o proceso de gobierno, o con las decisiones o actuaciones significativas de la alta dirección que carezcan de autorización.

Para determinar si algunas de dichas cuestiones deben comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor podrá discutir al nivel de dirección adecuado los asuntos que hayan llegado a su conocimiento, a no ser que no resulte apropiado teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes.

Si el auditor tuviera que comunicar alguna cuestión adicional, podría ser adecuado que informara a los responsables del gobierno de la entidad acerca de que:

- La identificación y comunicación de las citadas cuestiones es accesoria al objetivo de la auditoría, que consiste en la formación de una opinión sobre los estados financieros.
- No ha aplicado procedimientos en relación con dichas cuestiones diferentes de los que fueron necesarios para la formación de su opinión.
- No ha aplicado procedimientos para determinar si existen otras cuestiones similares.

V. EL PROCESO DE COMUNICACIÓN

El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones, ya que pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz.

En el caso de la auditoría de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de manera menos formal que en el caso de las sociedades cotizadas o de las entidades de gran dimensión.

5.1. COMUNICACIÓN CON LA DIRECCIÓN

Antes de comunicar los asuntos correspondientes a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede comentarlos con la dirección, a menos que no sea adecuado; puede no ser adecuado discutir con la dirección temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la dirección, las discusiones previas pueden aclarar determinados hechos y problemas, y facilitar a la dirección la oportunidad de proporcionar información y explicaciones adicionales.

Cuando la entidad cuente con auditoría interna, el auditor puede comentar con su director las cuestiones que crea oportunas antes de comunicárselas a los responsables del gobierno de la entidad.

5.2. COMUNICACIÓN CON TERCEROS

Los responsables del gobierno de la entidad pueden querer proporcionar a terceros –bancos o autoridades reguladoras– copias de alguna comunicación escrita del auditor. En estos casos puede ser importante informar de que esa información no ha sido preparada con dicha finalidad, indicando por ejemplo lo siguiente:

- Que ha sido preparada para el uso exclusivo de los responsables del gobierno de la entidad y, cuando proceda, de la dirección y del auditor del grupo, por lo que no deberá ser utilizada por terceros.
- Que el auditor no asume ninguna responsabilidad frente a terceros.
- Cualquier otra restricción a la divulgación o distribución a terceros.

No obstante, en algunas circunstancias el auditor puede estar obligado por disposiciones legales a proporcionar información. En este sentido, se deberá tener en cuenta la disposición final primera del TRLAC y otra normativa de aplicación, que indica que los requerimientos de información pueden consistir en:

- Notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. En España el auditor debe informar de las incorrecciones advertidas a la autoridad supervisora competente.
- Enviar copias de algunos informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a determinados organismos reguladores, supervisores, financiadores u otros organismos.
- Hacer públicos ciertos informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad.

Con independencia de los casos anteriores, para la divulgación a terceros de otra información, puede ser necesario que el auditor obtenga el consentimiento de los responsables de la entidad antes de su entrega.

5.3. FORMAS DE COMUNICACIÓN

El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los hallazgos significativos que surjan en el transcurso de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada, si bien no será necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría.

El proceso de comunicación variará según las circunstancias, dimensión y estructura de gobierno de la entidad, la forma de actuación de los responsables del gobierno de la entidad y la opinión del auditor sobre la importancia de los hechos a comunicar. Las dificultades para realizar la comunicación pueden indicar que la forma elegida no sea la más adecuada para los fines de la auditoría.

El procedimiento de comunicación adoptado podrá abordar los puntos siguientes:

- La forma en la que se realizarán las comunicaciones.
- La persona o personas del equipo de auditoría y de la entidad que estarán en comunicación en relación con las distintas cuestiones.
- Que el propósito de que la comunicación sea recíproca, y que los responsables de la entidad comuniquen aquellas cuestiones consideradas relevantes para la auditoría, tales como las decisiones estratégicas que puedan afectar significativamente a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría; las sospechas o detección de fraudes, o reticencias acerca de la integridad o la competencia de la alta dirección.
- Proceso para implementar medidas e informar posteriormente en relación con cuestiones comunicadas por el auditor o por los responsables de la entidad.

Formalmente la comunicación se podrá realizar verbalmente o por escrito, e incluir presentaciones, informes escritos formales y comunicaciones menos formales. Dentro de las comunicaciones escritas se puede incluir la carta de encargo proporcionada a los responsables del gobierno de la entidad. El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad aquellos asuntos relativos a su independencia.

La importancia de un asunto determinado condicionará su forma de comunicación –verbal o escrita–, grado de detalle y formalidad de la misma. En todo caso dependerá de varios factores, tales como:

- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.
- Si la dirección ya había comunicado previamente el asunto.
- La dimensión, estructura operativa, entorno de control y estructura legal de la entidad.
- En el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, si el auditor también audita los estados financieros con fines generales de la entidad.
- Posibles requerimientos legales para las comunicaciones.
- Expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- Grado de contacto y de diálogo normales del auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
- Cambios significativos que se hayan producido entre los miembros de un órgano de gobierno.

5.4. MOMENTO DE REALIZACIÓN DE LAS COMUNICACIONES

El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo, siendo factores relevantes a tal efecto, entre otros, los del significado y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables de la entidad adopten. Por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación suelen hacerse al inicio del trabajo, o en el caso de un encargo inicial, formar parte del acuerdo de los términos del encargo.
- Las dificultades significativas que surjan durante la realización del trabajo deberán comunicarse sin tardanza en cuanto sea posible, sobre todo cuando los responsables de la entidad puedan facilitar la superación de dicha dificultad, o cuando sea probable que implique una salvedad en la opinión.
- Las deficiencias significativas en el control interno identificadas por el auditor las puede comunicar verbalmente de forma inmediata antes de comunicarlas por escrito.

- De manera inmediata las comunicaciones relativas a la independencia cuando se emitan juicios significativos sobre amenazas a la misma y sobre las salvaguardas correspondientes: por ejemplo, aceptar un encargo para proporcionar servicios distintos a la auditoría en una discusión de cierre.
- Una discusión de cierre también puede ser momento adecuado para comunicar los hallazgos de la auditoría, incluyendo las opiniones del auditor sobre los aspectos relevantes acerca de las prácticas contables de la entidad.
- Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar el momento de realizar las comunicaciones.

Otros factores que también pueden ser relevantes para determinar el momento de realizar las comunicaciones son los siguientes:

- La dimensión, estructura operativa, entorno de control y forma legal de la entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar determinadas cuestiones en plazos concretos.
- Las expectativas de los responsables de la entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El momento en el que el auditor identifique ciertas cuestiones. Puede que no identifique un determinado hecho –por ejemplo un incumplimiento de normas– a tiempo para que se tome una medida preventiva, pero su comunicación inmediata puede permitir adoptar medidas correctoras.

5.5. ADECUACIÓN DEL PROCESO DE COMUNICACIÓN

El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, evaluará el efecto que este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, para adoptar las medidas adecuadas.

No será necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para evaluar la calidad de la comunicación, ya que puede basarse en observaciones a través de procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- La adecuación y oportunidad de las medidas adoptadas por los responsables de la entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltas de manera eficaz, podrá indagar las razones por las que

no se hayan adoptado las medidas adecuadas y volver a plantearlas. Así evita el riesgo de dar la impresión de aceptar que la cuestión ha sido resuelta satisfactoriamente, o de que dicha cuestión ya no es significativa.

- La aparente franqueza de los responsables de la entidad en su comunicación con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la dirección.
- La capacidad de los responsables de la entidad para entender plenamente las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor, es decir, el grado en el que dichos responsables investigan los problemas y cuestionan las recomendaciones que les son formuladas.
- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo con los responsables de la entidad sobre la forma, momento y contenido general previsto de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los responsables de la entidad participen en su dirección, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que las cuestiones debatidas puedan afectar a sus responsabilidades personales o como miembros de la dirección.
- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad se adecua a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada y la situación no se puede solucionar, el auditor podrá adoptar medidas tales como:

- Incluir en su opinión una limitación al alcance.
- Obtener asesoramiento jurídico sobre las consecuencias de sus diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicar con terceros –por ejemplo autoridades reguladoras o supervisoras– o con una autoridad de mayor nivel jerárquico en la estructura de gobierno de la entidad.
- Renunciar al encargo si las disposiciones legales lo permiten.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 265. COMUNICACIÓN DE LAS DEFICIENCIAS EN EL CONTROL INTERNO A LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO Y A LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD (NIA-ES 265)

Jesús García Álvaro

Economista y auditor de cuentas

EXTRACTO

El auditor, previamente a establecer la naturaleza, el momento de realización y el alcance de las pruebas a realizar, debe efectuar, y solamente a esos efectos, un análisis del control interno de la sociedad. En dicho análisis, el auditor puede detectar deficiencias significativas en el control interno que debe comunicar a la entidad auditada y que pueden condicionar la naturaleza, momento y alcance de las pruebas de auditoría.

Palabras claves: control interno, comunicación, dirección, deficiencias, riesgo e incorrección material.

INTERNATIONAL STANDARD OF AUDITING 265. COMMUNICATION OF DEFICIENCIES IN INTERNAL CONTROL TO RESPONSIBLE GOVERNMENT AND THE MANAGEMENT OF THE ENTITY (NIA-ES 265)

ABSTRACT

The auditor, before to establishing the nature, the moment of accomplishment and the scope of the tests to realizing, must effect, and only to these effects, an analysis of the internal control of the company. In the above mentioned analysis, the auditor can detect significant deficiencies in the internal control that it must communicate to the audited entity and that there can determine the nature, moment and scope of the tests of audit.

Keywords: internal control, communication, management, deficiencies, risk and material incorrectness.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Ausencia de diferencias relevantes
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 265
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivo
 - 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 sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno» [Resolución de 1 de septiembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) 18], es necesario abordar el tratamiento que de las debilidades del control interno detectadas por el auditor realiza la «NIA-ES 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad» (Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) ya que, al igual que el resto de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará 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 las NIA se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. AUSENCIA DE DIFERENCIAS RELEVANTES

De la comparación entre la vigente «Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno» y la «NIA-ES 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad», se pone de manifiesto la ausencia de diferencias en el tratamiento de las debilidades de control interno detectadas por el auditor. En este sentido, ambas normas regulan de manera similar los siguientes aspectos, si bien la NIA-ES 265 lo hace con más detalle en algunos aspectos:

- **Responsabilidad y mantenimiento** del control interno por parte de la sociedad auditada.
- **Obligación del auditor de comunicar** las debilidades de control interno detectadas.
- **Forma y contenido** de la comunicación de las debilidades de control interno detectadas.
- **Plazo** para comunicar las debilidades de control interno detectadas.

No obstante, puestos a destacar diferencias, se pueden resaltar las siguientes:

- a) La NIA-ES 265 efectúa una definición más concreta de lo que se entiende por deficiencia de control interno y deficiencia significativa de control interno.

- b) La NIA-ES 265, a diferencia de la Norma Técnica actual, realiza una diferenciación en el tratamiento de la comunicación de las debilidades de control interno a la «dirección» y a los «responsables del gobierno» de la entidad auditada.
- c) La NIA-ES 265, a diferencia de la Norma Técnica actual, no contiene un modelo de comunicación de las debilidades significativas detectadas.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 265

La NIA-ES 265, al igual que el resto de las NIA dispone de un índice con los apartados en los que está estructurada la norma, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.
3. **Definiciones:** se 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 que cumplir el auditor en el análisis y tratamiento de las deficiencias de control interno detectadas en sus trabajos de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores. En el presente artículo 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 analizar el resto de los apartados. Así, la NIA-ES 265 contiene las siguientes definiciones:

- **Deficiencia en el control interno.** Existe una deficiencia en el control interno cuando:
 - Un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente.
 - No existe un control necesario para prevenir o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.
- **Deficiencia significativa en el control interno.** Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, a juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

3.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha indicado, el apartado de introducción lo dedica la norma a definir su alcance, que no es otro que la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias de control interno que haya identificado en:

- El proceso de conocimiento del control interno de la entidad, con la finalidad de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados en función de la identificación y valoración del riesgo de incorrección material considerado. Es preciso resaltar que el conocimiento del control interno de la entidad no lo realiza el auditor con la finalidad de expresar una opinión sobre su eficacia.
- Cualquier otra fase de la auditoría, a lo largo del desarrollo del trabajo de auditoría.

3.2. OBJETIVO

Así como el alcance de la norma trata la responsabilidad del auditor en la comunicación de las debilidades de control interno detectadas, el objetivo se circunscribe a que el auditor comunique adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría y que, según su juicio profesional, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de aquellos.

3.3. DEFINICIONES

Este apartado ha sido objeto de tratamiento anteriormente, por lo que hay que remitirse a lo ya indicado.

3.4. REQUERIMIENTOS

Se hace una diferenciación entre las pautas obligatorias para el auditor en la **detección y comunicación** de las debilidades de control interno.

3.4.1. Detección

El auditor debe determinar si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno que, individualmente o de manera agregada, son significativas.

La norma señala que la significatividad de una deficiencia o de un conjunto de deficiencias depende no solo de si se ha producido la deficiencia, sino también de la probabilidad de que se pueda producir y de su magnitud. Ello implica que pueden existir deficiencias significativas, aunque el auditor no las haya identificado en el desarrollo del trabajo de auditoría. En este sentido, la norma en los apartados aplicativos A6 y A7 realiza una enumeración de cuestiones e indicadores que pueden poner de manifiesto la existencia de deficiencias significativas en el control interno.

Por otra parte, para valorar si son significativas, la norma dispone que el auditor puede discutir las con el nivel adecuado de la dirección (aquel que esté familiarizado con el área de control interno afectada y que tenga capacidad para adoptar medidas de corrección); salvo que las deficiencias detectadas parezcan poner en duda la integridad o la competencia de la dirección. En esa discusión, el auditor puede obtener información sobre el conocimiento que tiene la dirección de las causas reales o supuestas de las deficiencias y su predisposición para eliminarlas.

Asimismo, es preciso tener en cuenta, como señala la norma, que una deficiencia en el control interno puede no tener suficiente importancia por sí sola para constituir una deficiencia significativa, pero un conjunto de deficiencias no significativas puede dar lugar a una deficiencia que sí lo sea.

3.4.2. Comunicación

Los apartados aplicativos A9 y A10 de la norma señalan qué imperativos legales o reglamentarios pueden requerir (especialmente en auditorías de entidades cotizadas) que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad o a otras partes relevantes (autoridades reguladoras...) uno o más tipos específicos de deficiencias detectadas, empleando los términos y las definiciones específicos establecidos en la disposición legal o reglamentaria o, en su defecto, en los términos de los requerimientos y las orientaciones de la presente norma.

La norma diferencia el tratamiento de la comunicación cuando se hace a los «responsables del gobierno» o a la «dirección» de la entidad, si bien la norma también se remite a lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores sobre el comité de auditoría:

a) Comunicación a los **«responsables del gobierno»**. La norma señala que el auditor comunicará por escrito, y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría.

Al hacerlo por escrito, pone de manifiesto la importancia de las deficiencias y facilita el cumplimiento de las responsabilidades de supervisión de los responsables del gobierno. No obstante, es preciso tener en cuenta que la NIA-ES 260 dispone que, cuando todos los responsables del gobierno participen en la dirección y la comunicación se haya hecho previamente a la dirección, no será necesario comunicárselo a los responsables del gobierno.

Para determinar el momento de la comunicación, el auditor debe considerar:

- Si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables del gobierno cumplir sus responsabilidades de supervisión.
- Si es necesario por cumplimiento normativo o de otro tipo que los responsables del gobierno reciban la comunicación escrita antes de la fecha de aprobación de los estados financieros (entidades cotizadas...).
- Que puede emitir la comunicación escrita con posterioridad a la fecha de su informe de auditoría, si bien dado que aquella forma parte del archivo final de auditoría, la NIA-ES 230 dispone que la compilación del archivo del trabajo de una auditoría, normalmente, no puede exceder los 60 días desde la fecha del informe.

Por otra parte, la norma dispone que con independencia de la obligación de comunicarlo por escrito, el auditor puede hacerlo previamente de forma verbal a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno, con el fin de facilitar la adopción de las correspondientes medidas correctoras.

En cuanto al grado de detalle de la comunicación, es una cuestión que decide el auditor aplicando el juicio profesional, atendiendo entre otros factores a los siguientes:

- La naturaleza, dimensión y la complejidad de la entidad.
- La naturaleza de las deficiencias significativas detectadas.
- La composición del gobierno de la entidad.
- Los requerimientos legales o reglamentarios.

Puede ocurrir que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad ya conozcan las deficiencias significativas comunicadas y hayan decidido no corregirlas por razones de coste u otras consideraciones. En este sentido la norma dispone que la responsabilidad de evaluar los costes y los beneficios de aplicar medidas correctoras corresponde a la dirección y a los responsables del gobierno, y que la obligación de comunicar las debilidades por parte del auditor es aplicable con independencia de si la entidad decide o no corregirlas.

Asimismo, puede ocurrir que el auditor haya detectado de nuevo una deficiencia significativa comunicada en auditorías anteriores a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección. En este caso la norma dispone que el auditor deberá repetir la descripción de la comunicación anterior o, simplemente, hacer referencia a ella. El auditor puede preguntar a la dirección o, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad el motivo por el que la deficiencia significativa aún no se ha corregido. La ausencia de una explicación racional puede suponer, en sí mismo, una deficiencia significativa.

b) Comunicación a la «**dirección**». La norma establece que el auditor también comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad las deficiencias significativas y, en su caso, otras no significativas:

- Por escrito, las deficiencias significativas que el auditor haya comunicado o tenga intención de comunicar a los responsables del gobierno, salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias, su comunicación directa a la dirección resulte inadecuada.

Así, la norma dispone que puede no resultar adecuado comunicar determinadas deficiencias significativas directamente a la dirección que puedan poner en duda su integridad o su competencia (obtención de evidencia de fraude o de incumplimiento intencionado de las disposiciones legales y reglamentarias, incapacidad para supervisar la preparación de estados financieros adecuados...). En este sentido se remite a lo dispuesto en la NIA-ES 250 y en la NIA-ES 240.

- La NIA-ES 250, en relación con el modo de informar respecto de los indicios o incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias en los que están implicados los responsables del gobierno, en el punto 24 relativo a la entidad auditada y en el punto 28 relativo a las autoridades reguladoras y de supervisión disponen lo siguiente:

«24. Si el auditor tiene indicios de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad están implicados en el incumplimiento, lo comunicará a la autoridad de nivel inmediatamente superior dentro de la entidad, si existiera, tal como un comité de auditoría o consejo supervisor. Cuando no exista un nivel de autoridad superior o si el auditor considera que pueden no adoptarse medidas en respuesta a su comunicación o no está seguro de a quién informar, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.

[...]

28. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si tiene la responsabilidad de comunicar el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento a partes ajenas a la entidad».

- La NIA-ES 240, en relación con el modo de informar sobre fraudes o indicios en que puede haber participado la dirección establece en el punto 41 que el auditor las comunicará a los responsables del gobierno de la entidad y discutirá con ellos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. Por su parte, en el punto 43 se hace referencia a la obligatoriedad de comunicar a las autoridades reguladoras y de supervisión los indicios o fraudes detectados, cuando así lo establezca la legalidad.

- Otras deficiencias en el control interno, identificadas durante la realización de la auditoría que no hayan sido comunicadas a la dirección por otras partes y que, según el juicio profesional del auditor, atendiendo a su probabilidad y posible magnitud, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la dirección.

No es necesaria su comunicación escrita, siendo suficiente con su comunicación verbal a la dirección.

No obstante, la norma indica que además es posible que los responsables del gobierno quieran ser informados o el auditor considere adecuado hacerlo. En estos casos la comunicación puede ser verbal o por escrito. No obstante, es preciso recordar de nuevo que la NIA-ES 260 dispone que cuando todos los responsables del gobierno participen en la dirección y la comunicación se haya hecho previamente a la dirección, no será necesario comunicárselo a los responsables del gobierno.

Si estas otras deficiencias en el control interno ya fueron comunicadas a la dirección en un periodo anterior y no se han corregido por razones de coste o de otro tipo, no es necesario que el auditor repita la comunicación en el periodo actual, ni tampoco si anteriormente han sido comunicadas a la dirección por otras partes (auditores internos, autoridades reguladoras...). No obstante, la norma señala que puede ser adecuado volverlas a comunicar si ha cambiado la dirección, o si el auditor ha obtenido nueva información que modifique el conocimiento que él o la dirección tenían antes sobre dichas deficiencias. Si la dirección no corrige las deficiencias comunicadas con anterioridad, puede convertirse en una deficiencia significativa que, a juicio del auditor, requiera ser comunicada a los responsables del gobierno de la entidad.

La comunicación de las deficiencias significativas de control interno detectadas se efectuará por escrito e incluirá:

- Una descripción de las deficiencias, una explicación de sus posibles efectos sin que sea necesario cuantificarlos y, en su caso, sugerencias sobre las medidas correctoras.
- Información suficiente para permitir a los «responsables del gobierno» y a la «dirección» comprender el contexto de la comunicación. En especial que:
 - En el trabajo de auditoría se tuvo en cuenta el control interno en el diseño de los procedimientos de auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros y no sobre la eficacia del control interno.
 - Si se hubieran realizado procedimientos más extensos se podrían haber identificado más deficiencias sobre las que informar, o haber concluido que no era necesario informar sobre algunas de las deficiencias comunicadas.

- Las deficiencias han sido identificadas durante la realización de la auditoría y a juicio del auditor tienen importancia suficiente para ser comunicadas a los «responsables del gobierno».

La norma recoge el hecho de que disposiciones legales o reglamentarias puedan requerir que se proporcione una copia de la comunicación escrita a las autoridades reguladoras, en cuyo caso la comunicación puede incluir su identidad.

Finalmente, la norma establece consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión, poniendo de relieve que el control interno y la segregación de funciones tiene un diseño y aplicabilidad condicionada por su tamaño que, en general, implica un control más directo y permanente de la dirección, pero a la vez existe mayor riesgo de que esta, a su vez, pueda eludir controles. Dadas las circunstancias, la norma considera que el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de una manera menos formal que en el caso de entidades de gran dimensión.

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, convocado por Orden TIN/2009/2011, de 7 de junio (BOE de 18 de julio)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Formulación del balance de sumas y saldos. Contabilidad de las operaciones pendientes. Elaboración del balance de situación y de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Operaciones entre empresas del grupo: préstamo de la matriz a la filial con interés por debajo del mercado, préstamo de la filial a la matriz por debajo del mercado, préstamo de la filial a la matriz con tipo de interés por debajo del mercado, préstamo de la dominante a la dependiente con tipo de interés superior al mercado y socios minoritarios, préstamo de la sociedad dependiente a la sociedad dominante con tipo de interés superior al mercado y socios minoritarios. Condonación de préstamo entre empresas del grupo con minoritarios. Donaciones entre empresas del grupo. Compraventa de existencias entre empresas del grupo.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Operaciones varias: anticipos con IVA, ventas a plazos, valores representativos de deuda y cartera de vencimiento y proyectos de investigación y desarrollo.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

Se presentan en el anexo los saldos de diferentes componentes del balance y partidas de gastos e ingresos a 31 de diciembre de 2X12.

Se acompaña la Información adicional a efectos de formular el balance y estado de pérdidas y ganancias, con fecha de referencia, 31 de diciembre de 2X12; con base en la información adicional es posible que se detecten errores u omisiones.

1. Al inicio de la actividad, con fecha 1 de julio de 2X11, no se ha tenido en cuenta el compromiso del desmantelamiento de la construcción y rehabilitación del lugar al término de los 20 años; se prevé que el importe estimado a desembolsar ascienda a 1.326.648,85 euros. Considérese como tasa de actualización, 5 % anual post-pagable.

Desde el punto de vista fiscal, se considerará deducible en el periodo en que se realizarán las obras de desmantelamiento y rehabilitación del lugar.

2. La maquinaria entró en funcionamiento el 1 de julio de 2X11; vida útil, 10 años; valor residual, 0. Desde el punto de vista fiscal, se amortiza en 5 años.
3. La empresa ha adquirido una instalación de climatización y aire acondicionado al contado. Fecha de entrada en funcionamiento, 1 de julio de 2X11. La empresa solicitó previamente una subvención a la comunidad autónoma para acometer la inversión que, a la fecha de entrada en funcionamiento y, asimismo, a la del pago de la instalación, 1 de julio de 2X11, no se tenía constancia de su aprobación.

En cuanto a la amortización a practicar: se prevé una vida útil de 12 años; criterio lineal, valor residual, nulo.

En 1 de julio de 2X12, cobra la subvención de capital de 7.080 euros, equivalente al 25 % del valor de la instalación más el correspondiente IVA sobre dicho 25 %. En relación con esta información, la empresa contabilizó el cobro siendo la contrapartida el correspondiente ingreso imputado al patrimonio neto.

Obsérvese si a efectos de la formulación de las cuentas anuales, con fecha 31 de diciembre de 2X12, se encuentran pendientes de contabilizar otras operaciones o hechos relacionados con el inmovilizado subvencionado.

4. En relación con las pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales del ejercicio 2X12, desde el punto de vista fiscal, se consideran deducibles, 7.000 euros.
5. En 1 de diciembre de 2X12, la empresa recibió un terreno en concepto de donación realizado por un cliente de USA. No se constata ninguna vinculación con la em-

presa. El precio actual de mercado del terreno se estima en 10.000 euros; desde el punto de vista contable no existe constancia.

6. A lo largo del ejercicio 2X12 se ha incrementado la plantilla, contratando a una empleada por tiempo indefinido y a tiempo completo, originando un derecho a deducir 6.000 euros de la cuota íntegra.
7. El tipo del impuesto sobre beneficios, 30 %.

A continuación, se presentan los saldos a 31 de diciembre de 2X12:

ANEXO

Saldos de cuentas o partidas a 31 de diciembre de 2X12	
Hacienda Pública, IVA repercutido	135.000
Gastos anticipados	100.000
Organismos de la Seguridad Social acreedores	53.700
Devoluciones de compras de materias primas	9.000
Amortización de maquinaria	14.000
Ingresos anticipados	4.000
Clientes	40.000
Clientes de dudoso cobro	15.000
Remuneraciones pendientes de pago	56.250
Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	15.000
Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	24.300
Hacienda Pública, IVA soportado	100.000
Deterioro del valor de créditos por operaciones comerciales	15.000
Capital social	3.000.000
Compras de materias primas	300.000
	.../...

Saldos de cuentas o partidas a 31 de diciembre de 2X12	
.../...	
Amortización acumulada de maquinaria	21.000
Construcciones	2.500.000
Intereses a corto plazo de deudas	1.000
Sueldos y salarios	150.000
Reserva legal	100.000
Instalaciones climatizador	24.000
Primas de seguros	20.000
Servicios de profesionales independientes	60.000
Dividendo activo a cuenta	10.000
Bancos c.c.	71.430
Variación de existencias de materias primas (saldo acreedor)	50.000
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	160.000
Amortización acumulada de construcciones	187.500
Descuentos sobre compras por pronto pago	2.000
Amortización acumulada instalaciones climatizador	1.000
Ventas de productos	724.000
Seguridad Social a cargo de la empresa	45.000
Terrenos y bienes naturales	800.000
Ingresos de subvenciones oficiales de capital	7.080
Intereses de deudas con entidades de crédito	30.000
Amortización de construcciones	125.000
Ingresos por arrendamientos	24.000
	.../...

Saldos de cuentas o partidas a 31 de diciembre de 2X12	
.../...	
Maquinaria	140.000
Deterioro del valor de terrenos y bienes naturales	100.000
Materias primas	117.500
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (maquinaria)	2.100

SOLUCIÓN

El balance de sumas y saldos a 31 de diciembre de 2X12, antes de cualquier ajuste, es el siguiente:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Gastos anticipados	100.000	Hacienda Pública, IVA repercutido	135.000
Amortización maquinaria	14.000	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	53.700
Clientes	40.000	Devoluciones de compras y operaciones similares	9.000
Clientes de dudoso cobro	15.000	Ingresos anticipados	4.000
Pérdidas de créditos comerciales incobrables	15.000	Remuneraciones pendientes de pago	56.250
Hacienda Pública, IVA soportado ..	100.000	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	24.300
Compras de materias primas	300.000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	15.000
Construcciones	2.500.000	Capital social	3.000.000
		.../...	

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
.../...			
Sueldos y salarios	150.000	Amortización acumulada de maquinaria	21.000
Instalaciones climatizador	24.000	Intereses a corto plazo de deudas ...	1.000
Primas de seguros	20.000	Reserva legal	100.000
Servicios de profesionales independientes	60.000	Variación de existencias de materias primas	50.000
Dividendo activo a cuenta	10.000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	160.000
Bancos c/c	71.430	Amortización acumulada de construcciones	187.500
Seguridad Social a cargo de la empresa	45.000	Descuentos sobre compras por pronto pago	2.000
Terrenos y bienes naturales	800.000	Amortización acumulada instalaciones climatizador	1.000
Intereses de deudas con entidades de crédito	30.000	Ventas de productos terminados	724.000
Amortización de construcciones	125.000	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	7.080
Maquinaria	140.000	Ingresos por arrendamientos	24.000
Materias primas	117.500	Deterioro de valor de terrenos	100.000
		Pasivos por diferencias temporarias impondibles maquinaria	2.100
Total	4.676.930	Total	4.676.930

PUNTO 1

La provisión para desmantelamiento supone mayor del coste del inmovilizado (NRV 2.^a «Inmovilizado material»).

$$\text{Valor actual de provisión a 1 de julio de 2X11} = \frac{1.326.648,85}{1,05^{20}} = 500.000$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	500.000	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		500.000

La provisión debe ser ajustada por la parte de 2X11 (6 meses) con cargo a reservas voluntarias, ya que se trata de un error, y con cargo a resultados del ejercicio la parte del año 2X12:

- 31-12-2X11 $\{500.000 [(1,05)^{0,5} - 1]\}$ 12.348
- 31-12-2X12 $(512.348 \times 0,05)$ 25.617

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	12.348	
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	25.617	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		37.965

La amortización de ejercicio de las construcciones ya se ha hecho. Sin embargo, falta el incremento que se ha realizado como consecuencia del ajuste de la «Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado» (143) que afecta al segundo semestre del año 2X11 y a todo el año 2X12.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias $[(500.000/20) \times (6/12)]$	12.500	
681	Amortización construcciones $(500.000/20)$	25.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones		37.500

PUNTO 2

Al no coincidir el criterio contable de la amortización con el criterio fiscal se obtienen diferencias temporarias que son impositivas en este caso, como puede observarse en la siguiente tabla:

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste base	Pasivos por diferencias temporarias impositivas
2X11	7.000	14.000	-7.000	2.100
2X12	14.000	28.000	-14.000	4.200

El importe de 2.100 en la cuenta «Pasivos por diferencias temporarias imponibles» (479) está recogido. El ajuste de -14.000 se realizará en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de este año y la cuenta «Pasivos por diferencias temporarias imponibles» (479) se incrementará en 4.200 para llegar a un saldo acreedor de 6.300 euros.

PUNTO 3

La amortización del climatizador correspondiente al ejercicio actual todavía no se ha realizado por lo que procede el siguiente asiento teniendo en cuenta que su vida útil es de 12 años:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización instalaciones climatizador	2.000	
2812	Amortización acumulada instalaciones climatizador (24.000/12) ..		2.000

La subvención obtenida se contabilizó el 1 de julio de este ejercicio sin registrar efecto impositivo alguno, realizando el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	7.080	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (24.000 × 1,18 × 25 %)		7.080

Los asientos que faltan por realizar en esta operación son los siguientes:

- Efecto impositivo.
- Traspaso a resultados.

Por el efecto impositivo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.124	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30 % × 7.080) ...		2.124

El traspaso a resultado se realiza desde la fecha de la concesión de la subvención (01-07-2X12) hasta el final de la vida útil del activo, ya que el valor contable del activo subvencionado, en esa fecha, es mayor que la subvención concedida.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	322	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio $[(7.080/11) \times (6/12)]$		322

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	97	
8301	Impuesto diferido		97

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	7.080	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		322
8301	Impuesto diferido		2.027
130	Subvenciones oficiales de capital		4.731

PUNTO 4

Este punto proporciona información para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

PUNTO 5

Esta operación no está contabilizada. Las donaciones se registran contra patrimonio directamente, a través de la correspondiente cuenta del grupo 9. Desde el punto de vista fiscal se produce la tributación de este ejercicio, por lo que se realizará el correspondiente ajuste en el Impuesto sobre Sociedades.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	10.000	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		10.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	10.000	
131	Donaciones y legados de capital		10.000

PUNTO 6

Al igual que el punto 4 también se proporciona información para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

El balance de comprobación después de las operaciones anteriores es el siguiente:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Gastos anticipados	100.000	Hacienda Pública, IVA repercutido	135.000
Amortización maquinaria	14.000	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	53.700
Clientes	40.000	Devoluciones de compras y operaciones similares	9.000
Clientes de dudoso cobro	15.000	Ingresos anticipados	4.000
Pérdidas de créditos comerciales incobrables	15.000	Remuneraciones pendientes de pago	56.250
Hacienda Pública, IVA soportado ...	100.000	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	24.300
Compras de materias primas	300.000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	15.000
Construcciones	3.000.000	Capital social	3.000.000
Sueldos y salarios	150.000	Amortización acumulada de maquinaria	21.000
Instalaciones climatizador	24.000	Intereses a corto plazo de deudas ...	1.000
Primas de seguros	20.000	Reserva legal	100.000
		.../...	.../...

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
.../...			
Servicios de profesionales independientes	60.000	Variación de existencias de materias primas	50.000
Dividendo activo a cuenta	10.000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	160.000
Bancos c/c	71.430	Amortización acumulada de construcciones	225.000
Seguridad Social a cargo de la empresa	45.000	Descuentos sobre compras por pronto pago	2.000
Terrenos y bienes naturales	800.000	Amortización acumulada de instalaciones climatizador	3.000
Intereses de deudas con entidades de crédito	30.000	Ventas de productos terminados	724.000
Amortización de construcciones	150.000	Ingresos por arrendamientos	24.000
Maquinaria	140.000	Deterioro de valor de terrenos	100.000
Materias primas	117.500	Pasivos por diferencias temporarias imponibles subvención	2.003
Reservas voluntarias	24.848	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	537.965
Gastos financieros por actualización de provisiones	25.617	Pasivos por diferencias temporarias imponibles climatizador	2.124
Amortización instalaciones climatizador	2.000	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	322
Terrenos y bienes naturales	10.000	Subvenciones oficiales de capital	4.731
		Donaciones y legados de capital	10.000
Total	5.264.395	Total	5.264.395

El resultado antes de impuestos después de las operaciones anteriores es de -2.295 y la liquidación del Impuesto sobre Sociedades es la siguiente:

Resultado antes de impuestos	-2.295
+/- Ajustes	
Actualización de la provisión para desmantelamiento (1)	25.617
Amortizaciones (2)	-14.000
Pérdidas créditos comerciales no deducibles (3)	+8.000
Donación (4)	+10.000
Base imponible	27.322
Tipo	30 %
Cuota íntegra	8.197
Deducciones	-6.000
Cuota líquida	2.197
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	2.197

(1) La actualización de la cuenta «Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado» ha producido un gasto que no es deducible. En virtud del principio de prudencia podría defenderse la no contabilización de la diferencia temporal correspondiente («Activos por diferencias temporarias deducibles»). Al tratarse de un gasto que no es deducible se produce un ajuste positivo en el Impuesto sobre Sociedades. Desde el punto vista contable, existe una diferencia temporal en origen que produce la partida «Activos por diferencias temporarias deducibles».

(2) Según la tabla expuesta en el punto 2, en el presente ejercicio se realiza un ajuste de -14.000. Contablemente se trata de una diferencia temporal imponible con origen en el ejercicio.

(3) Se trata de un gasto del ejercicio actual que será deducible en el ejercicio siguiente, por lo que se trata de una diferencia temporal deducible.

(4) Las donaciones suponen un incremento en la base imponible del impuesto en el ejercicio en que se reciben. Contablemente se han registrado como un incremento de patrimonio a través de una cuenta del grupo 9, por lo que ese ajuste debe ser considerado como una diferencia permanente.

A partir de los cálculos anteriores, por el gasto devengado por el impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente		803
8300	Impuesto corriente	3.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		2.197

Por la regularización de la cuenta «Impuesto corriente»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
131	Donaciones y legados de capital	3.000	
8301	Impuesto diferido		3.000

Por el reconocimiento de las diferencias temporarias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles provisión desmantelamiento ($25.617 \times 30\%$)	7.685	
6301	Impuesto diferido		7.685

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.200	
479	Pasivos por diferencias temporarias impositivos maquinaria		4.200

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles créditos comerciales	2.400	
6301	Impuesto diferido		2.400

Por la regularización de las cuentas que se han originado en la contabilización del gasto devengado en el impuesto sobre beneficios:

	Importe
A) OPERACIONES CONTINUADAS	
1. Importe neto de la cifra de negocios	724.000
a) Ventas	724.000
4. Aprovisionamiento	-239.000
b) Consumos de materias primas y otras materias consumibles	-239.000
5. Otros ingresos de explotación	24.000
	.../...

	Importe
.../...	
a) Ingresos accesorios	24.000
6. Gastos de personal	-195.000
a) Sueldos, salarios y asimilados	-150.000
b) Cargas sociales	-45.000
7. Otros gastos de explotación	-95.000
a) Servicios exteriores	-80.000
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones comerciales	-15.000
8. Amortizaciones del inmovilizado	-166.000
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	322
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	53.322
13. Gastos financieros	-55.617
a) Por deudas empresas del grupo y asociadas	
b) Por deudas con terceros	-30.000
c) Por actualización de provisiones	-25.617
A.2) RESULTADO FINANCIERO	-55.617
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	-2.295
17. Impuesto sobre beneficios	6.688
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	4.393

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

1. La empresa Filial, SA obtiene liquidez por importe de 100.000 euros, en concepto de préstamo concertado con la empresa Mather, SA (dominante del grupo al que pertenece la Filial, al 100%), a devolver al término de cinco años sin interés alguno.

- Fecha de concesión e inicio de la vida financiera del préstamo: 31 de diciembre de 2X12.
- Fecha de reembolso: 31 de diciembre de 2X17.
- Tipo de interés medio sobre préstamos similares a cinco años, teniendo en cuenta el nivel de riesgo sectorial y el asociado a la empresa: 6 % anual.

Contabilización en la empresa dependiente y empresa dominante en el momento inicial y al término de los ejercicios 2X13 y 2X14.

2. El mismo caso que el anterior, modificando la posición de ambas sociedades: la sociedad prestamista es la dependiente y la prestataria la empresa dominante.
3. La empresa Japón, SA concede a la dependiente Tsunami, SA un préstamo de 50.000 euros, al 8 % de interés anual. El reembolso del préstamo se producirá al término de la vida financiera, en su totalidad.
 - Porcentaje de participación de Japón en Tsunami: 70 %.
 - Fecha de concesión del préstamo: 1 de enero de 2X13.
 - Fecha de reembolso: 1 de diciembre de 2X16.
 - El tipo de interés medio sobre préstamos similares a cinco años, teniendo en cuenta el nivel de riesgo sectorial y el asociado a la empresa: 6 % anual.

Contabilización de las operaciones en ambas empresas: en el momento inicial, al término del ejercicio 2X13 y 1 de enero de 2X14.

4. El mismo caso que el anterior, modificando la posición de ambas sociedades: la sociedad prestamista es la dependiente y la prestataria la empresa dominante.
5. En 26 de diciembre de 2X10, Google extingue un préstamo concedido a Eudora, siendo el crédito vivo 4.000 euros. Google participa en Eudora en el 70 %.

Contabilización de la operación en ambas sociedades.

6. En 20 de diciembre de 2X10, Google, sociedad dominante, dona a Eudora, sociedad dependiente, un solar para aparcamientos, siendo el valor razonable de 3.000 euros. Google participa en Eudora en el 85 %.

Contabilización de la operación en ambas sociedades.

7. Google vende a plazo mercaderías a la sociedad dependiente Eudora por 100.000 euros, siendo el valor razonable de las mismas, con base en transacciones comparables, de 120.000 euros. Google participa en Eudora en el 85 %.

Contabilización de la operación en ambas sociedades.

8. Eudora vende a plazo mercaderías a la sociedad dominante Google por 100.000 euros, siendo el valor razonable de las mismas, con base en transacciones comparables, de 120.000 euros. Google participa en Eudora en el 85%.

Contabilización de la operación en ambas sociedades.

9. Eudora vende a plazo mercaderías a la sociedad dominante Google por 120.000 euros, siendo el valor razonable de las mismas, con base en transacciones comparables, de 100.000 euros. Google participa en Eudora en el 85%.

SOLUCIÓN

PUNTO 1

Se trata de una operación vinculada, ya que se realiza entre empresas del grupo. En estos casos se aplicará la NRV 21.^a del PGC la cual señala:

«La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como estas quedan definidas en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiere de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.»

Se trata de una operación en la que la sociedad Filial, SA obtiene financiación de la matriz sin ningún tipo de interés cuando el tipo de interés de mercado es del 6% anual por lo que la diferencia es a favor de la filial. El fondo económico de la operación es, por tanto, mayor coste de la participación para Mather, SA y para Filial, SA una aportación de socios. Teniendo en cuenta, que los créditos y débitos, según la NRV 9.^a «Instrumentos financieros» del PGC, deben contabilizarse inicialmente por el valor actual.

$$\text{Valor actual} = 100.000 \times 1,06^{-5} = 74.725$$

Nota previa: con objeto de exponer más claramente la solución se realizan los asientos contables desde el inicio de la operación.

MATHER

31-12-2X12

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2423	Créditos a largo plazo a empresas del grupo	74.725	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	25.275	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

31-12-2X13

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2423	Créditos a largo plazo a empresas del grupo	4.484	
76200	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas del grupo		4.484

31-12-2X14

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2423	Créditos a largo plazo a empresas del grupo	4.753	
76200	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas del grupo		4.753

FILIAL, SA

31-12-2X12

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		74.725
118	Aportaciones de socios o propietarios		25.275

31-12-2X13

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo	4.484	
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		4.484

31-12-2X14

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo	4.753	
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		4.753

PUNTO 2

En este caso la sociedad dominante (Mather, SA) obtiene una financiación por debajo del valor de mercado por parte de la sociedad Filial, SA, por lo que la diferencia de valor cuenta a favor de la dominante. Esta operación, desde un punto de vista económico se asimila a un reparto de dividendos de la sociedad Filial, SA en favor de la sociedad Mather, SA.

MATHER

31-12-2X12

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		74.725
7600	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo		25.275

31-12-2X13

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo	4.484	
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		4.484

31-12-2X14

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo	4.753	
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		4.753

FILIAL, SA

31-12-2X12

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2423	Créditos a largo plazo a empresas del grupo	74.725	
113	Reservas voluntarias	25.275	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

31-12-2X13

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2423	Créditos a largo plazo a empresas del grupo	4.484	
76200	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas del grupo		4.484

31-12-2X14

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2423	Créditos a largo plazo a empresas del grupo	4.753	
76200	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas del grupo		4.753

PUNTO 3

En este caso la sociedad dominante del grupo Japón, SA tiene el 70 % de la filial Tsunami SA, a la que concede un préstamo de 50.000 euros con fecha 1 de enero de 2X13. El tipo de inte-

rés que se pacta por la operación es del 8 % cuando el tipo para préstamos de igual vencimiento y riesgo es del 6 % anual, por lo que en este caso la diferencia opera a favor de la sociedad dominante

JAPÓN, SA (SOCIEDAD DOMINANTE)

01-01-2X13

Por el registro de la concesión de préstamo que se registra por su valor razonable, es decir, por la contraprestación entregada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2423	Créditos a largo plazo a empresas del grupo	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

31-12-2X13

Por los intereses devengados según el tipo de interés pactado entre las partes:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
547	Intereses a corto plazo de créditos (50.000 × 8 %)	4.000	
76200	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas del grupo		4.000

Los intereses pactados han sido al 8 % pero los intereses de mercado son al 6 % por lo que procede el correspondiente ajuste secundario registrando la base económica de la operación: para la sociedad dominante son dividendos y para la sociedad dependiente retribución de los fondos propios:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
76200	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas del grupo [50.000 (8 % - 6 %)]	1.000	
7600	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, em- presas del grupo dividendos (1.000 × 70 %)		700
7609	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, em- presas del grupo utilidades (1.000 × 30 %) (1)		300

(1) La parte de los dividendos que corresponde a la parte no controlada de la sociedad dependiente no dan derecho a aplicar mecanismos previstos para reducir o atenuar la doble imposición por lo que se ha optado por contabilizarlos en una cuenta específica.

01-01-2X14

Por la liquidación de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.000	
547	Intereses a corto plazo de créditos		4.000

TSUNAMI, SA (SOCIEDAD DEPENDIENTE)

01-01-2X13

Por la obtención de préstamo de la sociedad dominante:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		50.000

31-12-2X13

Por los intereses devengados durante el ejercicio al tipo de interés pactado del 8%:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo	4.000	
	(50.000 × 8 %)		
528	Intereses a corto plazo de deudas		4.000

Por el ajuste secundario, que implica un cargo en reservas voluntarias ya que el fondo económico de la operación es una distribución de beneficios.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.000	
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo		1.000
	[5.000 (8 % - 6 %)]		

01-01-2X14

Por la liquidación de los intereses

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
528	Intereses a corto plazo de deudas	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000

PUNTO 4

JAPON, SA

Por la obtención del préstamo por parte de la sociedad dominante:

01-01-2X13

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.....	50.000	
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo.....		50.000

31-12-2X13

Por los intereses devengados al 8 %, que es el tipo de interés pactado en la operación entre las dos sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo (50.000 × 8 %)	4.000	
528	Intereses a corto plazo de deudas		4.000

Con relación al ajuste secundario, la sociedad beneficiaria de la operación es la sociedad dependiente Tsumani, SA que está cobrando unos intereses superiores a los del mercado (un 8 % frente a un 6 %), operación que supone un transvase de fondos desde la dominante a la dependiente y cuyo fondo económico implica un mayor coste de la participación en la parte que corresponde al porcentaje de la participación, y liberalidad en la parte que corresponde a la parte no controlada de la dependiente. Todo ello da lugar al siguiente ajuste:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (1.000 × 70 %)	700	
676	Donaciones a partes vinculadas (1.000 × 30 %)	300	
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo		1.000

01-01-2X14

Por la liquidación de los intereses pactados al 8%:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
528	Intereses a corto plazo de deudas	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000

TSUNAMI, SA

01-01-2X13

Por la concesión del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2423	Créditos a largo plazo a empresas del grupo	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

31-12-2X13

Por los intereses devengados al 8%, tipo de intereses pactado.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
547	Intereses a corto plazo de créditos (50.000 × 8 %)	4.000	
76200	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas del grupo		4.000

Por el ajuste secundario, que desde el punto de vista económico representa para la sociedad dominante una aportación de fondos de los propietarios en la parte controlada y un ingreso extraordinario en la parte que corresponde a los socios externos.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
76200	Ingresos de créditos a largo plazo, empresas del grupo [50.000 (8 % - 6 %)]	1.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios (1.000 × 70 %)		700
778	Ingresos excepcionales (1.000 × 30 %)		300

01-01-2X14

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.000	
547	Intereses a corto plazo de créditos		4.000

PUNTO 5

El tratamiento de la condonación de créditos y débitos entre empresas del grupo está recogido en la Consulta 4 del BOICAC 79 (NFC035413) de septiembre de 2009. En este caso, se trata de un préstamo de 4.000 euros concedido por la dominante Google que participa en un 70 % sobre la dependiente Eudora. La condonación supone una diferencia a favor de la sociedad dependiente, ya que no tiene que devolver el préstamo. Desde un punto de vista económico esta condonación supone mayor coste para la participación en la parte controlada sobre la sociedad dependiente y una liberalidad en la parte de los socios externos. Para la sociedad beneficiaria implica una aportación del propietario en la parte que es participada por la dominante e ingresos excepcionales en la parte de los minoritarios.

GOOGLE

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (4.000 × 70 %)	2.800	
67-	Donaciones a partes vinculadas	1.200	
5323	Créditos a corto plazo a partes vinculadas		4.000

EUDORA

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo	4.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		2.800
778	Ingresos excepcionales		1.200

PUNTO 6

En este caso se produce la donación de un solar por parte de la sociedad dominante del grupo Google, a una dependiente (Eudora) en la que participa en el 85 %. Como en los casos anteriores estamos ante una operación vinculada en la que la diferencia es a favor de la sociedad filial por lo que la operación, desde un punto vista económico, tiene un tratamiento similar al expuesto en apartado anterior.

GOOGLE

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (3.000 × 85 %)	2.550	
676	Donaciones a partes vinculadas (3.000 × 15 %)	450	
210	Terrenos y bienes naturales		3.000

EUDORA

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	3.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		2.550
778	Ingresos excepcionales		450

PUNTO 7

En este caso hay operación vinculada entre la sociedad dominante Google que participa en un 85 % en la sociedad dependiente Eudora. La operación consiste en la venta de mercaderías por parte de la dominante con un precio por debajo del mercado, por tanto, la diferencia es a favor de

la dependiente por lo que será necesario realizar el correspondiente ajuste secundario atendiendo a la naturaleza económica de la operación.

GOOGLE

Por la venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
433	Cientes empresas del grupo	100.000	
700	Ventas de mercaderías		100.000

Por el ajuste secundario, que significa mayor coste de la participación en la parte controlada y liberalidad en parte de los minoritarios:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	17.000	
676	Donaciones a partes vinculadas	3.000	
700	Ventas de mercaderías		20.000

EUDORA

Por la compra de mercaderías:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	100.000	
403	Proveedores, empresas del grupo		100.000

Por el ajuste secundario, que se contabiliza como aportaciones de socios por el porcentaje de la participación e ingresos excepcionales para los minoritarios:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	20.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		17.000
778	Ingresos excepcionales		3.000

PUNTO 8

Los presupuestos son iguales que en el caso anterior con la diferencia de que la venta la realiza la sociedad dependiente por un precio de 100.000, el cual es inferior al precio de mercado que es de 120.000. La diferencia es para la sociedad dominante y provoca el correspondiente ajuste secundario.

GOOGLE

Por la compra al precio pactado:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	100.000	
403	Proveedores, empresas del grupo		100.000

El ajuste secundario, atendiendo al fondo económico de la operación, se registra como dividendos en la parte del porcentaje de participación que tiene la dominante y utilidad en la parte del porcentaje de los socios externos.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	20.000	
7600	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo dividendos (20.000 × 85 %)		17.000
7609	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo utilidades (20.000 × 15 %)		3.000

EUDORA

Por la venta de mercaderías al precio convenido:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
433	Clientes, empresas del grupo	100.000	
700	Ventas de mercaderías		100.000

Por el ajuste secundario, que implica un cargo en reservas voluntarias, ya que el fondo económico de la operación es una distribución de beneficios.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	20.000	
700	Ventas de mercaderías		20.000

PUNTO 9

En este caso se trata de una venta de mercaderías por parte de la sociedad dependiente a la sociedad dominante por importe de 120.000, cifra que es superior al valor razonable de transacciones similares. En esta operación vinculada la diferencia corresponde a la sociedad dependiente que a través de la venta está recibiendo fondos de la dominante. Teniendo en cuenta que la participación es del 85 % y aplicando las explicaciones de los apartados anteriores, los asientos a realizar por ambas sociedades son los siguientes:

GOOGLE

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	120.000	
403	Proveedores, empresas del grupo		120.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	17.000	
676	Donaciones a partes vinculadas	3.000	
600	Compras de mercaderías		20.000

EUDORA

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
433	Clientes, empresas del grupo	120.000	
700	Ventas de mercaderías		120.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías	20.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		17.000
778	Ingresos excepcionales		3.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

Los cobros y pagos se realizan a través de bancos.

1. La sociedad inmobiliaria Aquiles promueve la construcción de una infraestructura a favor de Resort Descanso, cobrando por anticipado, a través de transferencias bancarias, tres anticipos.

Fechas de los anticipos previstos y de los importes correspondientes:

- 1 de julio de 2X12, 50.000 euros.
- 1 de julio de 2X13, 75.000 euros.
- 1 de julio de 2X14, 100.000 euros.

La entrega de la infraestructura se realizará en 30 de junio de 2X15.

Considérese como tipo de interés habitual en el sector de promoción inmobiliaria el 5% anual y el tipo de IVA vigente.

Se pide:

Contabilización de las operaciones por la sociedad inmobiliaria Aquiles hasta el 30 de junio de 2X15.

2. La empresa GHI, SA adquiere en 1 de septiembre de 2X13, a través de la Bolsa de Madrid, 1.000 obligaciones emitidas por Bankicaja, de valor nominal 100 euros/obligación, siendo la cotización en el momento de la adquisición 101,5 euros/obligación; los gastos de intermediación y comisiones suponen 0,1 % sobre el anterior valor.

La empresa prevé mantenerlas hasta su vencimiento.

Las características de las anteriores obligaciones son:

- Fecha de inicio de la vida financiera y devengo de intereses: 1 de marzo de 2X13.
- Fecha fin de la vida financiera: 28 de febrero de 2X15.
- Modo de reembolso: en su totalidad al término de la vida financiera.
- Valor de reembolso: idéntico al valor nominal.
- Tipo de interés: 6% anual, pagadero por semestres vencidos (31 de agosto y 28 de febrero).

La percepción de los intereses nominales está sujeta a retención fiscal vigente en la actualidad.

Se pide:

- A. Contabilización de las operaciones que procedan siguiendo el orden cronológico hasta la fecha de vencimiento de las obligaciones (tipo de interés efectivo: 2,43991 % semestral).
- B. En 1 de agosto de 2X14, debido a necesidades financieras para acometer nuevas inversiones en nuevos inmovilizados, se venden todas las obligaciones a través de la Bolsa de Madrid, siendo la cotización en ese momento 102 euros/obligación y habiendo soportado unos gastos de intermediación y derechos de Bolsa, 0,15 %.

3. La sociedad Pepe ha puesto en marcha en 2X12 tres proyectos de investigación vinculados a nuevas tecnologías: X, Y y Z. La propia sociedad desarrolla el proyecto X; los proyectos Y y Z son desarrollados por el centro de investigación Bierzo.

A lo largo del ejercicio 2X12, los costes acumulados por el empleo de diversos factores aplicados al proyecto X han sido 150.000 euros. Bierzo ha facturado en el ejercicio 2X12, por el proyecto Y, 180.000 euros; por el proyecto Z, 140.000 euros. Al término del ejercicio, no existen vestigios de su futura viabilidad económica.

En el ejercicio 2X13, se siguen aplicando recursos a los tres proyectos:

- a) Respecto al proyecto X, los costes incurridos hasta el 30 de abril de 2X13 han sido de 60.000 euros; en dicha fecha existen evidencias de que su viabilidad técnica se encuentra garantizada. En 30 de noviembre de 2X13, se ha concluido la fase de investigación con éxito y los costes incurridos desde 30 de abril de 2X13 ascienden a 80.000 euros. A continuación, se inicia la fase de desarrollo, siendo los costes acumulados hasta la fecha de cierre del ejercicio, 30.000 euros.
- b) En referencia al proyecto Y, se ha facturado en el ejercicio 2X13, hasta la fecha de abandono, 30 de abril de 2X13, 40.000 euros.
- c) En relación con el proyecto Z, hasta conseguir la viabilidad técnica, se facturaron 15.000 euros, con fecha 28 de febrero de 2X13; hasta completar la finalización de

la fase de investigación con éxito, se facturaron 90.000 euros, con fecha 30 de junio de 2X13; posteriormente, se emitió factura por la fase de desarrollo siendo la fecha final de dicho proceso el 30 de noviembre de 2X13. El 22 de diciembre de 2X13, la sociedad Pepe pagó por los derechos de registro de la patente asociada al proyecto Z 1.800 euros.

En el ejercicio 2X14, se termina la fase de desarrollo del proyecto X, con fecha 30 de abril de 2X14, habiendo incurrido en diversos costes por 12.000 euros; asimismo, se registra la patente asociada al proyecto X, desembolsándose, por ello, 1.200 euros.

En el ejercicio 2X14, se inicia la explotación de las dos nuevas tecnologías con la fabricación de nuevos productos:

- a) Fecha de inicio de la producción con tecnología Z: 1 de enero de 2X14.

Vida económica: 10 años.

Valor residual al término de los 10 años: 0 euros.

- b) Fecha de inicio de la producción con tecnología X: 1 de mayo de 2X14.

Vida económica: 12 años.

Valor residual: 0 euros.

Se pide:

Contabilización de las operaciones correspondientes a los ejercicios 2X12, 2X13 y 2X14 y los efectos sobre el balance final y cuenta de pérdidas y ganancias de los años indicados.

SOLUCIÓN

PUNTO 1

El PGC define la cuenta 181, «Anticipos recibidos por ventas o prestaciones o servicios a largo plazo» como el importe recibido a cuenta de futuras ventas o prestaciones de servicios señalando que inicialmente se abona por el importe recibido con cargo a cuentas del subgrupo 57 y que se actualizará por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de su valor, con cargo, generalmente, a la cuenta 662. Posteriormente se traspasará a las cuentas del subgrupo 70 en la medida en que se devengue el ingreso. Así, con base en lo anterior, se realizarán los siguientes asientos:

01-07-2X12

Por la recepción del primer anticipo devengándose el correspondiente IVA al 21 %:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	60.500	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (50.000 × 21 %)		10.500
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones o servicios a largo plazo		50.000

31-12-2X12

Por la actualización del anticipo en función del tipo de interés facilitado por el supuesto:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (50.000 × 5 % × 6/12)	1.250	
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones o servicios a largo plazo		1.250

01-07-2X13

Por la recepción del segundo anticipo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	90.750	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (75.000 × 21 %)		15.750
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones o servicios a largo plazo		75.000

31-12-2X13

Por la actualización de los anticipos, según el siguiente desglose:

50.000 × 5 % × 6/12 + 52.500 × 5 % × 6/12	2.562,5
75.000 × 5 % × 6/12	1.875,0
Total	4.437,5

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	4.437,5	
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones o servicios a largo plazo		4.437,5

01-07-2X14

Por la recepción del tercer anticipo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	121.000	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (100.000 × 21 %)		21.000
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones o servicios a largo plazo		100.000

31-12-2X14

Por los intereses devengados en el ejercicio y la actualización de los anticipos:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	9.034,4	
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones o servicios a largo plazo		9.034,4

52.500 × 5 % × 6/12	1.312,5
55.125 × 5 % × 6/12	1.378,1
75.000 × 5 % × 6/12	1.875,0
78.750 × 5 % × 6/12	1.968,8
100.000 × 5 % × 6/12	2.500,0
Total	9.034,4

Por la reclasificación del anticipo a corto plazo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones o servicios a largo plazo	239.721,9	
438	Anticipos de clientes		239.721,9

01-07-2X15

Por los intereses devengados durante el primer semestre del ejercicio y la actualización del anticipo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	5.846,9	
438	Anticipos de clientes		5.846,9

55.125 × 5 % × 6/12	1.378,1
78.750 × 5 % × 6/12	1.968,8
100.000 × 5 % × 6/12	2.500,0
Total	5.846,9

Por el reconocimiento de los ingresos a la entrega de la infraestructura:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	245.568,8	
705	Prestaciones de servicios		245.568,8

PUNTO 2

APARTADO A

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al

valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

01-09-2X13

Por la adquisición de las obligaciones emitidas por Bankicaja:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (1.000 × 101,5 × 1,001)	101.601,50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		101.601,50

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo, cuyo importe es facilitado por el enunciado del supuesto (2,43991 % semestral).

A partir del dato anterior, el cuadro de imputación de intereses en función del tipo efectivo y recuperación de la inversión es el siguiente:

Periodo	Coste amortizado inicial	Intereses (efectivo)	Intereses explícitos (cupones)	Recuperación inversión	Coste amortizado final periodo
1	101.601,50	2.478,99	3.000,00	-521,01	101.080,49
2	101.080,49	2.466,27	3.000,00	-533,73	100.546,76
3	100.546,76	2.453,25	3.000,00	-100.546,76	0

31-12-2X13

Por los intereses devengados desde la adquisición de los valores:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (3.000 × 4/6)	2.000,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (2.478,99 × 4/6)		1.652,66
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		347,34

28-02-2X14

Por los intereses devengados durante los meses de enero y febrero:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (3.000 × 2/6)	1.000,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (2.478,99 × 2/6)		826,33
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		173,67

Por cobro del primer cupón (retención del 21 %):

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.370	
	(3.000 × 79 %)		
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	630	
	(3.000 × 21 %)		
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		3.000

Por la reclasificación a corto plazo de la inversión, puesto que en este momento falta un año para su vencimiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	101.080,49	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		101.080,49

31-08-2X14

Por el vencimiento y cobro de los intereses del segundo cupón que corresponde al periodo comprendido entre el 1 de marzo y el 31 de agosto:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas	3.000,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.466,27
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		533,73

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.370	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	630	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		3.000

31-12-2X14

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (3.000 × 4/6)	2.000,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (2.453,25 × 4/6)		1.635,50
251	Valores representativo de deuda a largo plazo		364,50

28-02-2X15

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	630,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (103.000 – 630) ...	102.370,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (2.453,25 × 2/6)		817,75
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		2.000,00
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		100.182,25

APARTADO B

01-08-2X14

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (3.000 × 5/6)	2.500,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (2.466,27 × 5/6)		2.055,23
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		444,77

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [1.000 × 102 × (1 - 0,0015)]	101.847,00	
666	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda ...	1.288,72	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		2.500,00
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		100.635,72

PUNTO 3

AÑO 2X12

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6	Gastos por naturaleza (X)	150.000	
620	Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio (YZ)	320.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		470.000

AÑO 2X13

Proyecto X

Por los gastos incurridos hasta su activación el 30 de noviembre como investigación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6	Gastos por naturaleza (X)	140.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		140.000

Por la activación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
200	Investigación	80.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		80.000

Por los gastos de desarrollo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6	Gastos por naturaleza (X)	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
201	Desarrollo	30.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		30.000

Por la amortización de la investigación (5 años desde el 30 de noviembre):

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	1.333	
280	Amortización acumulada investigación $[(80.000/5) \times (1/12)]$		1.333

Proyecto Y

30-04-2X13

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
620	Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	40.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40.000

Proyecto Z

28-02-2X13

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
620	Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

30-06-2X13

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
620	Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	90.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
200	Investigación	90.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		90.000

30-11-2X13

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
201	Desarrollo	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

22-12-2X13

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial	1.800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.800

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial	50.000	
201	Desarrollo		50.000

31-12-2X13

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	9.431,67	
			.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
280	Amortización acumulada inmovilizado intangible		9.431,67
	Propiedad industrial $[(51.800/10) \times 1/12 = 431,67]$		
	Investigación $[(90.000/5 \times 6/12) = 9.000]$		

AÑO 2X14

Proyecto Z

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	23.180	
280	Amortización acumulada inmovilizado intangible		23.180
	Propiedad industrial $[(51.800/10) = 5.180]$		
	Investigación $[(90.000/5) = 18.000]$		

Proyecto X

30-04-2X14

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
201	Desarrollo	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

Acabado desarrollo con valor $12.000 + 30.000 = 42.000$:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial	43.200	
201	Desarrollo		42.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.200

31-12-2X14

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	18.400	
280	Amortización acumulada inmovilizado intangible		18.400
	Propiedad industrial $[(43.200/12) \times (8/12) = 2.400]$		
	Investigación $[(80.000/5) = 16.000]$		