

- **Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT.** *J. Andrés Sánchez Pedroche*
- **¿Va a volver a subir el IVA?** *Jesús Gascón Catalán*
- **Reversión de pérdidas intragrupo y Derecho Comunitario.** *José Manuel Calderón Carrero*
- **El derecho a ser oído antes de que se adopte una liquidación aduanera.** *Alejandro García Heredia*
- **Grupos consolidados en IVA y sucursales: una relación controvertida.** *Eduardo Verdún Fraile*
- **IVA: prenda sobre devoluciones como garantía de un préstamo.** *José Miguel Martín Rodríguez*
- **Consecuencias prácticas en la aplicación de los tributos.** *Rafael Enric Herrando Tejero*
- **Liquidaciones regulatorias en la comercialización de referencia de energía eléctrica.** *Alfonso Zárate Conde*
- **NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.** *Ángel Luis Padilla Álvarez*
- **NIA-ES 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.** *Javier Briones Ortega*
- **Caso práctico de Inspectores de Tributos (Generalitat Valenciana).** *Miguel Ángel Gálvez y Ángel Montes*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Diciembre 2014 – Número 381

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 B. Donges (*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*)

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

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

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

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*)

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

Fernando Ruiz Ruiz (*Presidente de Deloitte*)

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



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

107/2014	Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT <i>Tax subjects or reform budding TGL</i>	5
	(J. Andrés Sánchez Pedroche)	
108/2014	Condiciones que se deben cumplir para subir el IVA y que ahora no se dan <i>Conditions to be met to raise VAT, but now they do not exist in Spain</i>	51
	(Jesús Gascón Catalán)	
109/2014	Medidas de reversión de pérdidas intragrupo y Derecho Comunitario: el caso Nordea Bank <i>Measures intagroup losses and reversal of community law: case Nordea Bank</i>	97
	(José Manuel Calderón Carrero)	

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

110/2014	La aplicación del derecho de defensa en el marco de un procedimiento de recaudación de una deuda aduanera: el derecho a ser oído antes de que se adopte una decisión desfavorable. [Análisis de la STJUE de 3 de julio de 2014, asuntos C-129/13 y C-130/13 (acumulados)]	119
	(Alejandro García Heredia)	
111/2014	La sujeción al IVA de los servicios prestados por la casa central a un establecimiento permanente que forma parte de un grupo de entidades. (Análisis de la STJUE de 17 de septiembre de 2014, Asunto C-7/13) ..	129
	(Eduardo Verdún Fraile)	
112/2014	La eficacia ante la Administración tributaria de la cesión a un tercero del crédito derivado de las liquidaciones del IVA. (Análisis de la STS de 2 de junio de 2014, rec. núm. 3251/2012)	136
	(José Miguel Martín Rodríguez)	

CASO PRÁCTICO

113/2014	Consecuencias prácticas en la aplicación de los tributos	143
	(Rafael Enric Herrando Tejero)	

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

114/2014 Las liquidaciones regulatorias de las comercializadoras de referencia. Una oportunidad perdida en la reforma del sector eléctrico <i>Regulated settlements marketers reference. A missed opportunity to reform the electricity sector</i> (Alfonso Zárate Conde)	145
---	-----

COMENTARIOS NIA

115/2014 NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría <i>ISA 320. Materiality in planning and performing an audit</i> (Ángel Luis Padilla Álvarez)	171
116/2014 NIA-ES 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados <i>ISA 330. The auditor's responses to assessed risks</i> (Javier Briones Ortega)	173

CASO PRÁCTICO

117/2014 Segundo ejercicio, primera parte, resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo de Inspectores de Tributos de la Generalitat Valenciana, Grupo A.1, sector administración especial (Miguel Ángel Gálvez Linares y Ángel Montes Carrillo)	175
---	-----

 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.

SÚBDITOS FISCALES O LA REFORMA EN CIERNES DEL ALGT

J. Andrés Sánchez Pedroche

Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

EXTRACTO

El Anteproyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria introduce una serie de medidas tendencialmente dirigidas a reforzar las potestades de la Administración y taponar las vías por las que la interpretación jurisprudencial venía sentando criterios favorables a los derechos de los contribuyentes. A resultas de la definitiva tramitación parlamentaria, muchas de las previsiones introducidas en el Anteproyecto incurren en contradicción con los principios constitucionales y favorecerán por ello a buen seguro la litigiosidad tributaria.

Palabras claves: reforma, Ley General Tributaria, derechos y garantías de los contribuyentes, prescripción y delito contra la Hacienda Pública.

Fecha de entrada: 08-10-2014 / Fecha de aceptación: 27-10-2014 / Fecha de revisión: 06-11-2014

TAX SUBJECTS OR REFORM BUDDING TGL

J. Andrés Sánchez Pedroche

ABSTRACT

The Draft Bill on the Tax General Law Reform contains a number of measures the purpose of which is twofold: to increase the Tax Authority powers and to block channels in order to prevent Courts of Justice from passing sentences in favour of taxpayers rights. Pending further parliamentary procedure, the Draft Bill contains many provisions which are contrary to constitutional rights. Therefore, we can expect a tax litigation increase.

Keywords: reform, Tax General Law, taxpayers rights, prescription and tax fraud.

Sumario

- I. Introducción
- II. El Anteproyecto de reforma de la LGT para el año 2015. Análisis de los aspectos más polémicos de su articulado

I. INTRODUCCIÓN

Hace ya algún tiempo, con ocasión de la promulgación de los trabajos preparatorios de la reforma operada en la LGT que alumbraría la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, tuve la oportunidad de publicar un estudio donde manifestaba mi contrariedad ante el sesgo impreso a la reforma tributaria, volcada exclusivamente, y cada vez más, en la atribución de potestades a la Administración Tributaria¹. Como podrá comprobar dentro de un instante el amable lector, tal tendencia es la que sigue el redactor del Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT que verá su luz, si nadie lo remedia, a lo largo del próximo año 2015². Tales hechos no suponen sino la constatación del regreso de una concepción jurídica del tributo que se pensaba parcialmente superada. Como es sabido, la configuración jurídica del instituto tributario ha atravesado distintas fases históricas, donde tres grandes tendencias caben destacar: la tesis de la relación de poder, la teoría de la relación obligacional y, por fin, la del procedimiento de imposición. La primera de ellas (defendida fundamentalmente por autores alemanes de la talla de LABAND, GNEIST, JELLINEK y OTTO MAYER) consideraba, sin más, que el tributo no albergaba ni respondía a ningún ideal de justicia, sino que era la pura potestad de imperio del Estado su único fundamento. Por el contrario, en la segunda década del siglo XX, y como reacción a esas tesis autoritarias de la relación de poder, se articuló la idea del tributo como relación jurídica obligacional, en cuya virtud, la Ley que establece aquel confiere a la Hacienda Pública un derecho de crédito, similar al que correspondería a una deuda entre particulares, pues las potestades administrativas otorgadas para la gestión tributaria no son sino mera ejecución de la Ley (HENSEL, GRIZIOTTI, NAWISKY, GIANNINI y BLUMENSTEIN). Por fin, la tesis del procedimiento de imposición (ALESSI, MAFFEZZONI, FANTOZZI, MICHELI, FEDELE) entiende que lo característico y definitorio del tributo no es la obligación, sino la existencia de un procedimiento de imposición, cuyo único fin es la obtención del ingreso, resaltando en este caso la pluralidad de obligaciones formales de todo tipo a satisfacer por el contribuyente y presentando a la Administración como titular de un poder-deber.

¹ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de Modificación de la normativa Tributaria y Presupuestaria para la lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 11, junio, 2012, pág. 101 y ss. Una tendencia que se había manifestado paulatinamente con las sucesivas y constantes reformas de la LGT, pero que adquirieron carta de naturaleza con la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Sobre este particular, *vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pássim. y VV. AA.: *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*, TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CALVO VÉRGEZ, J. (directores) Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2013, pássim.

² El texto del Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, presentado a la opinión pública el 23 de junio de 2014, consta de un artículo único con 58 apartados, 2 disposiciones adicionales, 1 disposición transitoria única y 8 disposiciones finales. El citado texto normativo modifica, además de la LGT, la Ley de Enjuiciamiento Criminal, mediante la introducción de nuevos artículos: 614 bis, 614 ter y 999. Asimismo, se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando en determinados preceptos de carácter ordinario, de forma tal que, de advertirse por la AEAT la posible concurrencia de delito de contrabando, las actuaciones administrativas puedan continuar, salvo, en su caso, el procedimiento sancionador que ya se hubiese iniciado, como consecuencia de la imposibilidad de concurrencia de sanciones. Por fin, se modifica también la LJCA, mediante la introducción de dos nuevas disposiciones adicionales (novena y décima). En cualquier caso, conviene advertir ya desde el principio que la reforma pretendida es de enorme calado.

Pues bien, desde hace ya algunos años (concretamente a partir del año 2003, pero especialmente del año 2006 en adelante), parece que lo decisivo es la voluntad de uno de esos dos sujetos de Derecho (Administración-contribuyente) manifestada en una orden de la primera y el sumiso acatamiento del segundo. Poder ordenar y tener que obedecer parece el lema de la nueva imposición; y ello, como ha observado bien la doctrina, ha tenido respaldo en la legislación más reciente, volcada obsesivamente en la «atribución de más y más poderes a la Administración Tributaria como vía primordial para atajar el fraude, así como en nuestra más alta jurisprudencia, que ha tratado de legitimar esta vía más allá, en nuestra opinión, de lo que la razón, el sentido común y la idea del Estado democrático de Derecho aconsejan»³ y que, como natural consecuencia, ha implicado que «el Derecho Tributario no asuma su verdadero papel de instrumento necesario en la resolución de conflictos sociales, sino como un mecanismo de provocación de los mismos»⁴.

Ahora bien, resulta profundamente contradictoria una legislación dirigida a impulsar, potenciar y ampliar la iniciativa y el margen de decisión de la Administración Tributaria, con una realidad que apela a los contribuyentes como única fuerza motora de su viabilidad. Si además se tienen en cuenta otros factores como el nivel de incentivos económicos y retributivos de los funcionarios o el escasísimo e irrelevante peso de la deuda tributaria descubierta a contribuyentes no registrados anteriormente por la Administración, podemos hacernos una idea de los problemas prácticos que la aplicación de las recientes reformas de la LGT comporta. Tal es el caso de la inseguridad jurídica que genera la interpretación de unas normas oscuras que, en manos de una Administración tan robustecida de poderes, acaba confundiendo a unos contribuyentes obligados a convertirse no ya en conocedores del mandato contenido en el precepto (algo extraordinariamente difícil en tantas ocasiones), sino también en sabedores de las tesis administrativas que se acabarán aplicando y aun en precavidos adivinos de la antítesis que deberán defender ante los Tribunales si deciden asumir el riesgo de dicha interpretación para plasmarla finalmente en sus autoliquidaciones⁵.

³ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 154.

⁴ El propio FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 178, acaba lamentándose de tal estado de cosas, señalando literalmente lo siguiente: «me atrevo a afirmar que los resultados recaudatorios de tales litigios no compensarán en absoluto la incertidumbre derivada para todos los agentes económicos de la aplicación generalizada al campo tributario de la teoría iusprivatista de los negocios anómalos que hará que todos tengamos que aconsejar a los contribuyentes la realización de los actos conforme a su forma más gravada para eludir los peligros de tal aplicación».

⁵ Deberían recordarse aquí las palabras de HENSEL, cuando aludía al elevado deber de interpretar rectamente la norma sin atisbo de extralimitación o interés fiscal alguno: «la autoridad financiera en el procedimiento de comprobación es un órgano provisto de soberanía, tiene la misión de poner en movimiento y desarrollar el procedimiento, y debe por ello tutelar enérgicamente las pretensiones legales; no puede pretender lo que exceda de estas. Ello vale incluso si las declaraciones del deudor del impuesto puedan dar ocasión a exigir más de lo autorizado por la ley. En tales casos la autoridad tributaria tiene el deber de verificar las manifestaciones del obligado incluso a favor de este. Si de ello o de otros hechos nacen dudas que hablen a favor del deudor, la autoridad está obligada a realizar comprobaciones que pueden redundar en posible desventaja propia. Resulta así para la autoridad tributaria el *nobile officium* de procurar que las ventajas concedidas por la ley puedan ser gozadas también eficazmente por contribuyentes inexpertos» (HENSEL, A.: *Diritto tributario*, trad. italiana de la obra alemana por JARACH, D., Giuffrè, Milán, 1956, pág. 240).

Las manifestaciones más concretas de esa afirmación del reverdecimiento de la teoría de la relación de poder, como explicación más plausible del panorama tributario actual, pueden sucintamente condensarse en los siguientes puntos:

- a) Las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes no se rigen por las mismas normas generales que pautan las relaciones entre los ciudadanos y el resto de las Administraciones Públicas, sino por un Derecho específico que remarca la especialidad que sigue rodeando a la materia tributaria (en un voto particular del Magistrado del Tribunal Supremo, D. Manuel Vicente Garzón Herrero a la STS de 23 de mayo de 2006, se alude gráficamente al «Guantánamo tributario» y al «panteísmo reglamentario en materia tributaria»). Tal circunstancia comporta ciertamente un clima enrarecido donde tanto la Administración como el contribuyente experimentan su adverso influjo: la primera percibiendo a este como un potencial defraudador o como un súbdito, no como a un ciudadano, el segundo, intuyendo que la Ley no le otorga el mismo amparo que le atribuiría si se relacionase con cualquier otro órgano de la Administración del Estado.
- b) La existencia de un ordenamiento tributario confuso –se ha llegado a hablar de ambigüedad calculada de las disposiciones normativas⁶–, extraordinariamente lábil y casuístico hasta el paroxismo, que choca frontalmente con el hecho de que haya de ser precisamente aplicado por un contribuyente carente de la formación técnica y de los conocimientos jurídicos suficientes como para predecir si la aplicación de esa normativa, poco clara, insisto, será o no aceptada por el funcionario de la AEAT encargado de tutelar las incontables y muy onerosas obligaciones formales que se trasladan al ciudadano.
- c) La enorme libertad interpretativa de que goza la Administración Tributaria respecto de unas normas cuya génesis corresponde precisamente a los propios funcionarios de la DGT, al ser estos los encargados de redactar los Proyectos de Ley de modificación de la normativa tributaria y de apoyar y supervisar la tramitación parlamentaria que los hacen posibles.
- d) Las anchurosas facultades que la normativa otorga a la Administración –de ejercicio no exento de discrecionalidad– dirigidas a obtener todo tipo de información.
- e) El abundante número de presunciones y ficciones que, justificados en aras del interés general o de la lucha contra el fraude fiscal, no protegen otra cosa –en la mayoría de los casos– que la propia comodidad de la Administración.
- f) La existencia de una Administración dotada de facultades revisoras exorbitantes materializadas en distintas y sucesivas vías hasta tanto la controversia tiene acceso a los Tribunales de justicia (piénsese, por ejemplo, en los recursos de alzada que pueden interponer los Directores de Departamento de la AEAT o los Directores

⁶ CASADO OLLERO G., et ál., *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1989, pág. 675.

Generales del Ministerio de Hacienda contra resoluciones de los TEAR, estimatorias de las pretensiones de los contribuyentes).

Ahora bien, y la pregunta surge de inmediato, ¿el otorgamiento de tan amplias facultades de todo tipo a la Administración Tributaria constituye garantía de la eficacia de su actuación, especialmente en la esfera de aquellos defraudadores que se mantienen extramuros del sistema? De entrada contestar a tan relevante interrogante debería hacernos reflexionar sobre la bondad del trueque entre garantías o derechos por mayores índices de recaudación y de eficiencia administrativa, pero estoy persuadido que tal silogismo no se cumple y que el reforzamiento de esas potestades no se ha visto acompañado de mayores cotas de eficacia, por mucho que los responsables políticos de turno saquen pecho cada año aludiendo al mayor fraude descubierto. Un fraude dudoso –no cobrado, es decir, no ingresado en las arcas públicas en su inmensa mayoría– que pende ante los distintos Tribunales revisores y que se deriva de alambicadas interpretaciones realizadas por los órganos de Gestión e Inspección de los Tributos, al amparo de la confusión reinante provocada por la oscura redacción de las normas que, en muchas ocasiones, descansan en criterios hermenéuticos rabiosamente formales.

El informe MIRRLEES pone el dedo en la llaga señalando lo siguiente: «uno de los problemas centrales que se ha planteado al tratar la elusión de los impuestos en el Reino Unido, ha sido la propensión de los gobiernos a atacar los síntomas –aprobando siempre medidas adicionales anti-elusión dirigidas a combatir esquemas de elusión concretos– en lugar de hacer frente a la causa subyacente que, a menudo, es la falta de claridad o de consistencia de la base imponible. Parafraseando a LORD KALDOR: "la existencia de una elusión impositiva generalizada es evidencia de que es el sistema, no el contribuyente, el que tiene necesidad de reformas"»⁷.

¡Cuánta razón! y creo que a todos les sonará la música: los Gobiernos pasan, dictan y desarrollan programas para luchar contra el fraude fiscal y cuando se produce un cambio de signo político en el poder, el fraude sigue ahí, en cotas similares a las que presentaba al inicio de cada legislatura. La realidad invita, por tanto, a considerar que para combatir el fraude fiscal se necesitan otros instrumentos más allá de las políticas puramente represivas o aquellas obsesionadas con otorgar más y más potestades a la Administración. Convendría no olvidar, por otra parte, que para este menester se necesita una ejemplaridad en el comportamiento público de la que tampoco podemos precisamente presumir.

⁷ Se trata de la última y más rigurosa evaluación del sistema fiscal inglés, promovida por el Institute for Fiscal Studies del Reino Unido y presidido por el Premio Nobel de Economía, JAMES MIRRLEES. Como es sabido, el Informe MIRRLEES posee un enfoque predominantemente económico de la materia fiscal. Parte del hecho de que todo impuesto genera unas distorsiones que alteran el comportamiento de los diversos agentes de la economía en cuanto a sus decisiones de consumo, ahorro e inversión, así como en relación con los incentivos al trabajo, de manera que, en aras de la eficiencia económica, postula el diseño de un sistema tributario que evite o reduzca al máximo tales distorsiones. El Informe no ignora la relevancia de otros posibles enfoques a la hora de analizar la idoneidad de una estructura fiscal y de plantear su eventual reforma. La perspectiva jurídica, por ejemplo, resulta fundamental a este respecto. Sin embargo, dado un determinado contexto social, político e institucional, de lo que trata el Informe, como queda dicho, es de sugerir las medidas que considera adecuadas para mejorar la eficiencia económica como objetivo central.

II. EL ANTEPROYECTO DE REFORMA DE LA LGT PARA EL AÑO 2015. ANÁLISIS DE LOS ASPECTOS MÁS POLÉMICOS DE SU ARTICULADO

A continuación analizaremos algunas de las más llamativas previsiones contenidas en el Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT que, de no remediarlo el Parlamento a lo largo de su próxima tramitación legislativa (cuando se convierta en Proyecto de Ley), verán la luz en breve. Al hilo de su sintético resumen, haremos sucintamente las reflexiones oportunas, no sin antes advertir que su propia Exposición de Motivos resume en tres los objetivos pretendidos. En primer lugar, reforzar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad para lo que se dice es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario. En segundo término, prevenir el fraude fiscal incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Y por fin, incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración. Como haremos notar a continuación, no creemos que vaya a lograrse ninguno de ellos.

1. Artículo 12.3: Se reconoce la facultad de dictar disposiciones interpretativas y aclaratorias, además de al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, al órgano con competencia en la iniciativa legislativa (DGT), que serán obligatorias para los órganos de aplicación de los tributos

Si bien no cabe formular una objeción material ante el fondo del asunto –pues al fin y al cabo supone extender la facultad de la que ya dispone la DGT a través de las consultas tributarias a un supuesto equiparable, eso sí, en el que no ha existido iniciativa de un contribuyente para suscitar la cuestión– esta previsión rompe con el sistema tradicional de fuentes, al atribuir esta facultad cuasi normativa (del más bajo rango, todo hay que decirlo) a un órgano administrativo que carece de atribuciones normativas según la distribución competencial realizada por la CE. Se trata, por lo tanto, de un precepto de dudosa constitucionalidad, que bien se podría haber articulado de otro modo, atribuyendo a la DGT la facultad para emanar consultas sobre la interpretación de la norma tributaria, sin necesidad alguna de previa pregunta por parte de los contribuyentes o las asociaciones profesionales. Con ello, además, se refuerza la posición de primacía de ese centro directivo del Ministerio de Hacienda frente a otros eminentes órganos, como el TEAC, encargado también de sentar criterio administrativo ante los distintos litigios entablados por los contribuyentes. Hemos de recordar a este respecto que el artículo 243 de la LGT, ya contempla el llamado recurso extraordinario para la unificación de doctrina, cuyo único legitimado es el Director General de Tributos para todos aquellos casos en los que este muestre su desacuerdo con la doctrina emanada por el TEAC y que, de otra forma, constituiría doctrina vinculante para el resto de los TEA y para la propia Administración Tributaria (tal posibilidad la introdujo la reforma operada en la LGT en el año 2003, con el fin de resolver los problemas que planteaba en la práctica la coexistencia en el ámbito tributario de contestaciones a consultas vinculantes para el resto de la Administración Tributaria, ex artículo 89 de la LGT por parte de la propia DGT, pero que no podían ni debían vincular a los órganos económico-administrativos, pues de otra forma la independencia funcional de estos

quedaría seriamente en entredicho). Como quiera que en la actualidad la LGT predica el carácter vinculante de las consultas emanadas por la DGT, los problemas que podían surgir en la práctica entre la exégesis de la DGT y la del propio TEAC, alentaron la creación de un recurso novedoso, con el fin de que las posibles contradicciones pudieran ser resueltas.

Con la nueva regulación, por lo tanto, puede ponerse en evidencia la incoherencia consistente en que un órgano que, no lo olvidemos, no es superior jerárquico del TEAC, pueda dictar la interpretación que habrá de seguir este. Ello implicaría un inequívoco desajuste interno, que podría evitarse si el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, como superior jerárquico de ambos centros directivos, emanara la orden interpretativa correspondiente (extremo este ignoto en nuestro reciente panorama tributario). La nueva previsión, por lo tanto, además de inconveniente, revela las apetencias últimas de algunos órganos administrativos que pueden poner en entredicho la trabazón lógica del propio diseño orgánico de la Administración Tributaria.

2. Artículo 15.3: Se prevé la posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando, antes de la declaración, exista criterio de la Comisión ad hoc prevista normativamente. A estos efectos, se establece una obligación de publicación de las resoluciones de la citada Comisión. Se prevé, finalmente, la posibilidad de que la Comisión emita dictámenes a petición de la Administración Tributaria, sin necesidad de que se refieran a un supuesto concreto

Podría omitirse el comentario de esta previsión normativa de modificación, por una simple razón: el procedimiento para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria ha sido un solemne fracaso. Imaginamos que la posibilidad de sancionar constituye además una invitación a su uso, aunque la práctica demuestra que la Administración Tributaria prefiere orillar este instrumento, optimizando al máximo la aplicación del principio de calificación y la simulación, dejando prácticamente vacío de contenido el instituto jurídico del fraude a la ley tributaria. Estoy persuadido que hubiera sido más sencillo y de infinita mayor utilidad, sentar los límites de esta cláusula general anti-abuso frente a la calificación y la simulación, aunque doctrinalmente estén ya suficientemente bien delimitados. Desde luego, la previsión normativa debería contener un detalle mucho más completo de la forma y el lugar en el que se publicarán los acuerdos de la Comisión.

Por otra parte, convendría no perder de vista que los acuerdos de dicha Comisión tendentes a la imposición de sanciones (un muerto nunca bien enterrado que resucita con ocasión de cada reforma de la LGT⁸), debieran ser firmes y definitivos, pues solo si su criterio, vertido en la correspondiente liquidación, fuese confirmado por las sucesivas instancias revisoras, la sanción podría entenderse legalmente impuesta. En otro caso, nos encontraríamos ante un tremendo sinsentido: que se pudiera sancionar por haberse seguido un criterio que no ha sido confirmado, ni siquiera para aquel a quien inicialmente se planteó su aplicación.

⁸ Nótese además que la redacción del precepto es imperativa («procederá»), de forma tal que se obliga a la imposición de la sanción en todo caso, sin dejar margen alguno para valorar la procedencia en cada caso concreto del instituto sancionador.

Asimismo, la posibilidad de que la Comisión emita dictámenes a petición de la Administración, sin que se refieran a supuesto concreto alguno, debe ser rechazada de plano, no por capricho, sino porque atenta a la más elemental seguridad jurídica. En un procedimiento contradictorio, como es el actual conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la declaración se produce después de haber recabado toda la información y explicaciones del obligado tributario (incluso a través de sus propias alegaciones). En este dictamen, al suprimirse toda la participación del sujeto pasivo, se ofrecerán por una parte exclusivamente las explicaciones tendentes a justificar por qué existe fraude de ley, con el consiguiente riesgo de que las comprobaciones posteriores tiendan a troquelarse bajo el mismo modelo, para hacerlas entrar en la horma de esa declaración previa, limitando la contradicción y posibilidades de defensa del contribuyente, con grave menoscabo de sus más elementales derechos y garantías⁹. Finalmente, y aunque no aparezca en el Anteproyecto de Ley, debe llamarse la atención de algo que no se explicita pero que podría inferirse por la propia Administración, cual es la tentación de suprimir el dictamen individualizado para cada supuesto de conflicto, bajo el alegato de que existe una coincidencia fundamental con lo resuelto en casos anteriores, pues esta incorrecta y previsible metodología futura, no haría sino ahondar en el desequilibrio antes apuntado de las relaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

3. Inexistencia de referencia alguna al artículo 27 de la LGT: No estaría de más remarcar la conveniencia de que se hubiera introducido en el artículo 27 de la LGT un trámite de audiencia previo a la imposición de los recargos por presentación extemporánea, con el objeto de evitar los actuales automatismos en su aplicación

Efectivamente, en la vigente redacción de la LGT, los referidos recargos del artículo 27 no necesitan de un procedimiento específico de aplicación, de tal manera que, verificado el cumplimiento de su presupuesto legal (consistente, básicamente, en la presentación *voluntaria* aunque *extemporánea* de declaraciones o autoliquidaciones tributarias), la Administración Tributaria correspondiente procederá a su imposición en un solo acto (normalmente incluido en la propia liquidación tributaria que se notifica al obligado), sin concesión de trámite de audiencia previo que permita al contribuyente explicar su actuación. Esta forma de proceder puede generar situaciones injustas si se compara con la consecuencia natural que se deduce del incumplimiento de cualquier norma tributaria: la imposición de sanciones tributarias a través de la incoación del oportuno procedimiento sancionador tributario, donde el contribuyente tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y oponer algún motivo válido que enerve su *apriorística* e *hipotética* responsabilidad sancionadora. Consecuentemente, pueden darse casos en que sea preferible la instrucción de un expediente sancionador a la aplicación automática de un recargo por presentación extemporánea. Por ello, hubiera sido conveniente haberse planteado la oportunidad de establecer un procedimiento específico de imposición del referido recargo que

⁹ El Informe al Anteproyecto de la Ley del CGPJ, de 30 de septiembre de 2014, página 6, advierte expresamente de tales peligros, considerando la regulación prevista como una «norma sancionadora en blanco, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aun reglamentaria, sino por la decisión de un órgano de la Administración en base a una suerte de identidad fáctica. Lo que significa una infracción del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio».

permitiese al obligado tributario justificar su comportamiento tributario y, en última instancia, evitar la aplicación del mismo. Porque, en definitiva, y como ya tiene reconocida la Audiencia Nacional, entre otras, en su Sentencia de 5 de diciembre de 2012: «(...) la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente. Dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado a cumplir pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo. No compartimos, por tanto, la tesis que parece derivarse de las resoluciones recurridas según la cual el recargo es exigible al cumplidor tardío siempre que presente su declaración fuera de plazo y con independencia de la causa que haya provocado el retraso. Este sistema de responsabilidad objetiva o por el resultado (descartado ya por el legislador en el ámbito sancionador estricto) no puede admitirse tampoco, a juicio de la Sala, en la aplicación de una medida como la que nos ocupa, que, aunque destinada a disuadir al contribuyente del cumplimiento tardío de sus obligaciones fiscales, debe necesariamente tener en cuenta las circunstancias de toda índole que han determinado la tardanza». (FJ Tercero. En el mismo sentido, las SSAN de 1 de febrero de 2012, recurso n.º 592/2010, FJ Quinto; y de 13 de junio de 2013, recurso n.º 299/2010, FJ Segundo).

4. Artículo 65.2: Se establecen como deudas excluidas de la posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento de pago, las resultantes de la recuperación de ayudas de Estado declaradas indebidas

Resulta cuanto menos curiosa esta exclusión pues, al fin y al cabo, es el Estado u otro Ente público la causa del mal causado –si se nos permite la expresión escolástica– al conceder una ayuda contraria al Derecho Comunitario. Entiendo que la previsión se basa en los términos en los que se suele pronunciar el TJUE, pero también creo que, mejor que esta exclusión, hubiera sido introducir una limitación cuando se tratase de obligación impuesta por el TJUE¹⁰.

5. Artículo 66 bis: Se establece la imprescriptibilidad del derecho a comprobar elementos de la obligación tributaria con eficacia en ejercicios no prescritos (bases imponibles negativas, cuotas a compensar, etc.)

Esta previsión causa estupor e indignación¹¹. No es la primera imprescriptibilidad que se cuela en nuestra normativa impulsada por recientes reformas (los elementos patrimoniales en el extranjero

¹⁰ Una redacción alternativa interesante a tal efecto, hubiera sido, por ejemplo, la siguiente: «La liquidación en el supuesto de que la ejecución de la decisión de recuperación determine la exigencia de deuda tributaria, en particular, procedente del devengo de intereses de demora conforme a lo establecido en el artículo 263.2 de esta ley, no podrá aplazarse cuando así derive de la Sentencia del TJUE que declare la improcedencia de la ayuda de Estado. En los demás casos, el plazo para el ingreso de la totalidad de la deuda tributaria no podrá ser superior al concedido por el TJUE en la Sentencia que declare la improcedencia de la ayuda de Estado para su reembolso».

¹¹ Al respecto, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: «La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo», *Quincena Fiscal*, n.º 14, 1996, pág. 7 y ss. En el sentir del Informe del CGPJ al Anteproyecto cit., pág. 9, «resulta ciertamente sorprendente esta declaración de imprescriptibilidad, que carece de parangón en nuestro ordenamiento jurídico, más allá de la referida a delitos de especial gravedad previstos en el Código Penal como crímenes contra la humanidad».

no declarados fue la primera, exigida por la Ley 7/2012 de represión del fraude fiscal), que parecen haber olvidado cómo el instituto prescriptivo deviene en exigencia ineludible del principio constitucional de seguridad jurídica, pues al decir de la STS de 21 de diciembre de 1950, «se apoya en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando, de esta manera, claridad al tráfico jurídico»¹². Por otro lado, sorprende este intento de legalizar (juntamente con el art. 115 LGT) lo que ya ha sido proscrito por el Tribunal Supremo y hasta por un órgano tan netamente administrativo como el TEAC, que no muestran aquiescencia alguna a liquidar de nuevo los periodos prescritos, aunque sea solo con efectos en los ejercicios no prescritos, y que han limitado la facultad de comprobación a la declaración de lo que se pretende aplicar y a que dicha declaración se corresponda con una transcripción correcta de lo obrante en los libros de contabilidad o los registros fiscales. Por todo ello, la propuesta contenida en el Anteproyecto de Ley debe ser rechazada de plano.

6. Artículos 68.9 y 69.1: Se establece la interrupción del plazo de prescripción por una comunicación para las «obligaciones conexas», que son otras obligaciones afectadas por la comprobada

El presente artículo supone otra vuelta de tuerca en relación con la prescripción, igualmente repudiable. Primero, porque resulta bastante oscura su redacción, utilizando un concepto jurídico indeterminado y vagamente definido en el precepto para una finalidad que, solo a partir de la experiencia, podemos avanzar. Conocemos el criterio de los Tribunales que han sancionado con la prescripción aquellos casos en los que se imponen sanciones por desatención de los deberes de facturación de supuestos incumplimientos que se proyectan años atrás, cuando en la iniciación del procedimiento solo se incluyó en su alcance la comprobación de determinadas obligaciones tributarias materiales (IRPF o IS e IVA) y no las obligaciones formales. Con esta redacción no se pretende otra cosa que paliar el mal hacer y la desidia de los órganos administrativos que usarán ahora artes de pesca tan poco recomendables como las redes de arrastre, capturando todo lo que se mueva, pues en el momento en el que la Administración realice una comprobación atinente a un impuesto u obligación tributaria cualquiera, la interrupción de la prescripción se extenderá automáticamente a todas las obligaciones relacionadas con dicho tributo, a pesar de no haberse iniciado un procedimiento de comprobación formal por el mismo. Medidas muy alejadas de las iniciativas del Gobierno del Partido Popular que promulgó la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente en el año 1998. Cuatro lustros después, los que finalmente han logrado que prevalezca su criterio en la redacción del Anteproyecto de Ley, no son otros que los sectores más conspicuos de la AEAT y de la DGT que llevan muchos años perseverando en el tenaz intento de introducir medidas de rancia añada¹³.

¹² En este sentido GARCÍA NOVOA, C.: «Comentario a la Ley 7/2012 de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Infracciones y sanciones», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley...*, op. cit., pág. 208, y atendida esa dimensión constitucional, defiende la necesidad de que sea el Tribunal Constitucional el que se pronuncie sobre la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias instauradas por la Ley 7/2012 y ahora secundadas y reforzadas por el Anteproyecto de reforma de la LGT.

¹³ El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto por el CGPJ de 30 de septiembre, sospecha de ello, al afirmar en su página 2 lo que sigue: «Es de general aceptación que la

7. Artículo 73.1: Se establece un nuevo supuesto de compensación de oficio para los supuestos de ejecuciones de fallos económico-administrativos que den lugar a la liquidación de obligaciones conexas a aquellas anuladas

Sin perjuicio del comentario que merecerán las modificaciones previstas en el artículo 239.7 de la LGT, el presente precepto supone una inmediatez de la liquidación relativa a la obligación conexas de devolución que no se corresponde con la realidad. Nos explicamos. La estimación de una reclamación que determina la anulación de una liquidación, obliga a ejecutar esta en sus propios términos, estableciéndose un plazo de un mes a tal fin que, en el caso expuesto, supone la práctica de la nueva liquidación. Si como consecuencia de esa ejecución del fallo se pone de manifiesto la existencia de una obligación conexas que se pudiera liquidar, deberá seguirse un procedimiento administrativo para ello, cuyo plazo de terminación máximo será, con carácter general, de seis meses (104 LGT); plazo mucho más dilatado que el disponible para la ejecución del propio fallo económico-administrativo. La conclusión es bien sencilla: este precepto va a utilizarse para adoptar, de facto, una medida cautelar consistente en la retención de la devolución derivada de la ejecución de una reclamación económico-administrativa, a cuenta de una eventual e hipotética reclamación futura contra la nueva liquidación. Cuanto menos, debería limitarse el perímetro de su eficacia, estableciendo que dicha compensación solo pudiera acordarse cuando la liquidación de la obligación conexas se dictase en el plazo máximo legalmente previsto para la ejecución de la reclamación.

8. Artículo 81: Se establecen unas medidas cautelares de duración más prolongada en los procedimientos de delito contra la Hacienda Pública. Esta medida se incardina en la LGT en plena consonancia con el nuevo Título VI del referido cuerpo legal, relativo a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública

Sin perjuicio de remitirnos al comentario general de dicho Título, lo previsto en este artículo supone una clara injerencia en una competencia típicamente judicial, que nunca debió producirse (como aconteció con la Ley 7/2012) y mucho menos ampliarse (como sucederá ahora si el Parlamento no lo remedia). De hecho, parece de dudosa constitucionalidad al vulnerar claramente el mandato constitucional que reserva la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado a Jueces y Tribunales¹⁴.

simplificación, precisión y concisión normativa hacen mucho más sencillo, fácil y eficaz el manejo de la Ley como herramienta al servicio de la sociedad. La multiplicidad de normas tributarias y su confusa y compleja redacción no solo generan inseguridad jurídica en los obligados tributarios afectando a la actividad económica, además, dificulta el trabajo de quienes tienen que velar por su correcta aplicación. La modificación de la LGT por el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (...) no parece que siga el camino de la claridad y simplificación. La simple lectura de su Exposición de Motivos pone sobre aviso. Tiene toda la apariencia de un texto precipitado. Como si se hubieran reunido, sin pulir, trabajos realizados, con mayor o menor acierto, desde hace tiempo sobre la materia».

¹⁴ El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, enfatiza especialmente la rareza de unas medidas adoptadas por la Administración que no podrán ser recurridas y que primarán incluso sobre las propias decisiones judiciales: «(...) se

9. Artículo 82: Se dispensa del plazo de duración máxima de las medidas cautelares adoptadas para garantizar aplazamientos y fraccionamientos

Si bien se comparte la finalidad de la medida, debería establecerse un límite de duración concreto para tales medidas cautelares (por ejemplo, tres meses desde el fin del periodo voluntario para el ingreso de la deuda aplazada o de la fracción garantizada), pues la experiencia demuestra sobradamente que la Administración Tributaria no levanta tempestivamente, a pesar de haber transcurrido plenamente su plazo de vigencia, los embargos cautelares caducados.

10. Artículo 95 y 95 bis: Se establece la posibilidad de publicar listas de deudores a la Hacienda Pública

Esta es, sin duda, una de las medidas más polémicas del Anteproyecto de reforma. Por supuesto, no compartimos el espíritu de esta previsión y jamás debería haberse planteado. Desgraciadamente no creo que cualquier reflexión que pueda hacerse en la tramitación parlamentaria sobre el particular vaya atenderse pero, al menos, deberían realizarse dos mejoras de carácter técnico para que esta medida no implique un abuso tan desmedido en la práctica:

sigue manteniendo la posibilidad de que la Administración tributaria, que va a ser denunciante o querellante y parte en el procedimiento penal, pueda acordar medidas cautelares para asegurar las responsabilidades pecuniarias que pudieran derivarse del delito, lo que resulta insólito en nuestro ordenamiento jurídico, en el que el Juez de instrucción es el verdadero director de la investigación penal y a quien corresponde el juicio de proporcionalidad y necesidad de la medida cautelar. Con este sistema, se relega al Juez al mero papel revisor de la medida adoptada por el denunciante y perjudicado. Potestad que ni siquiera posee en el procedimiento penal el Ministerio Fiscal. Especialmente grave resulta la posibilidad de subsistencia de las medidas cautelares adoptadas por la Administración tributaria cuando se acuerde por el órgano judicial la suspensión de las actuaciones de recaudación de la liquidación provisional de los conceptos y elementos vinculados al presunto delito. En este caso, el párrafo último del apartado 6 del artículo 81 de la LGT se limita a establecer que se notificarán las medidas al Ministerio Fiscal y al órgano judicial que acordó la suspensión "y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento". Sin embargo, para la suspensión de los actos de recaudación, el Juez penal ha de establecer una garantía o dispensar al encausado, total o parcialmente, de la garantía. Por lo que el mantenimiento de una medida cautelar adoptada por la Administración, no resulta justificada, pues el Juez ya acordó la garantía que entendió suficiente para cubrir el importe de la liquidación administrativa practicada, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la misma (nuevo art. 614 bis. 4 LECrim). De manera que el mantenimiento de la medida cautelar adoptada por el órgano administrativo es desproporcionada y excesiva y no encuentra otra justificación que un injustificado recelo de la Administración a la suficiencia de la garantía fijada por el Juez. Lo correcto sería acordar, *ex lege*, el cese de la medida cautelar adoptada por la Administración una vez que el Juez penal haya acordado la suspensión de las acciones recaudatorias de la liquidación provisional de los elementos vinculados al presunto delito y se haya prestado, en su caso, la garantía fijada por él. Bastando, en consecuencia, que el órgano judicial comunique a la Administración el auto acordando la suspensión y la constitución de fianza, en su caso, para que aquella proceda a alzar las medidas cautelares por ella adoptadas. Por lo que se considera necesaria la modificación de este precepto. La reforma, además, no subsana el vacío legal sobre el procedimiento para adoptar por la Administración tributaria la medida cautelar, ni el de su ratificación o revocación por el Juez penal, no contemplándose la necesaria audiencia al interesado, ni la posibilidad de su impugnación mediante el régimen de recursos».

- La primera, que solo se incluyan en la publicación prevista, las deudas que no se encuentren recurridas, hayan sido o no suspendidas. Puede resultar calamitoso publicar una deuda que sea poco después anulada en cualquier vía de revisión. Piénsese que según los datos que publicaba recientemente el sindicato GESTHA de Técnicos de Hacienda, un 40 % de las deudas son anuladas por los TEA y casi otro tanto acaece en la jurisdicción contencioso-administrativa. Otras fuentes, quizás menos parciales, también abundan sobre estos datos, señalando que al menos el 40 % de las reclamaciones ante los TEAR se estiman, ya sea parcial o totalmente. Ciertamente es que en el TEAC ese porcentaje decrece al 23,20 %. Pero si tenemos en cuenta que en los TSJ se estima en torno a un 31,81 % (datos de 2012, pero que en 2006 llegaron a ser del 46 %), ello implica cifras bastante altas de estimación, sobre todo si tenemos en cuenta que muchos contribuyentes renuncian a seguir impugnando tras la desestimación inicial del TEAR y en la actualidad además hay que ponderar el efecto muy disuasorio que comportan las tasas judiciales¹⁵.
- La segunda sería que solo se incluyeran las deudas que hayan sido objeto de sanción. Nótese que esta medida, cuya finalidad no es otra que disuadir del incumplimiento a través del menoscabo de la reputación de una persona o empresa, debe ser vista como corolario a una conducta indebida y no a una mera situación de dificultad transitoria o definitiva, pero en cualquier caso no culpable o intencionada¹⁶.

11. Artículo 101: Se establece un nuevo supuesto de liquidación provisional para las liquidaciones dictadas sobre elementos sometidos al orden penal por la posible comisión de presuntos delitos contra la Hacienda Pública

Los comentarios se remiten a lo que se señalará más adelante para los preceptos relativos al delito contra la Hacienda Pública, contenidos en el nuevo Título VI del Anteproyecto de reforma.

12. Artículo 104: Se introduce un nuevo elemento que se descuenta del cómputo general de plazos: las suspensiones de dicho plazo

Realmente creemos que debería replantearse el cómputo de los plazos. Resulta paradójico que en el procedimiento inspector, en el que los requerimientos son más amplios y mejor documentados y las actuaciones siguen un cauce más formal y, teóricamente al menos, se dirigen por

¹⁵ VV. AA.: *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho comparado*, ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (dir.), 2014, PDF del que disponemos por gentileza del director de dicho estudio.

¹⁶ El Informe del CGPJ al Anteproyecto, cit., página 13, considera que la redacción del precepto es excesivamente abierta e incompatible con la legislación sobre protección de datos, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del TJUE, especialmente en este último caso con la doctrina establecida en la Sentencia Volker, de 9 de noviembre de 2010 y apostilla literalmente lo siguiente: «Se echa de menos, en fin, una ponderación reposada y sosegada entre los derechos afectados y el fin perseguido por la norma. Y en tal medida, los perjuicios previsibles parecen superiores al beneficio a obtener, por lo que no cabe sino proponer la supresión de este artículo».

lo más granado de los funcionarios de la Administración Tributaria, se haya simplificado el tema del cómputo de los plazos (art. 150 LGT que se propone) y que, sin embargo, subsista y aun se complique esta cuestión para los demás órganos de la propia AEAT. La experiencia de documentación de las actuaciones en vía gestora es sencillamente penosa, tanto para el contribuyente como para la Administración, por lo que resulta difícilmente comprensible que no se supriman todas las complejidades de dilaciones y ampliaciones en el resto de procedimientos distintos del inspector.

13. Artículo 106: Se incluyen nuevas normas sobre la prueba: la necesidad de acreditar con elementos adicionales a las facturas, la realidad de estas; la posibilidad, al menos intuita, de que se puedan comprobar las bases y cuotas de ejercicios prescritos que se apliquen en ejercicios objeto de comprobación; y la imposibilidad de aportar nuevas pruebas una vez finalizado el trámite de audiencia, muy especialmente en vía de revisión

Otra vez nos topamos con un precepto auténticamente interesado para salvaguardar la comodidad de la AEAT, pues trata de apuntalar la doctrina más discutida del TEAC, totalmente favorable a la Administración, y abjurar de otra doctrina del Tribunal Supremo y del propio TEAC proclive al contribuyente. El TEAC ha establecido que la factura no es un medio de prueba privilegiado de la realidad de las operaciones, aunque eso sí, para desvirtuarlo se exige una actividad probatoria de la Inspección que reúna una serie de indicios capaces de otorgar mayor peso o verosimilitud a la consideración de la Inspección que a lo aportado por el contribuyente, que puede ser exclusivamente dicha factura. El precepto que se propone trata de alterar este régimen probatorio, dispensando a la Administración de obtener las mínimas pruebas indiciarias, que a buen seguro requerirá más y más datos y elementos, sin haber reunido un solo indicio de su parte, negando toda eficacia a lo aportado por el contribuyente, aunque sea solo la simple factura, por el mero hecho de no disponer de un medio cualificado de prueba. Creemos que esta previsión es innecesaria, que la interpretación del TEAC es suficientemente favorable a la Administración Tributaria (no prima a la factura sobre las restantes pruebas), pero al menos otorga una garantía mínima de contradicción entre las partes, estableciendo una cierta igualdad de condiciones a ambas, beneficiando simplemente a quien haya reunido mejores indicios de lo que afirma o pretende el contrario¹⁷. Realmente parece ridículo, si no fuese trágico por los efectos que comporta una regulación de este fuste, que la Administración quiera limitar la interpretación de un poder del Estado, como es el Judicial, incluyendo en la Ley un precepto para prevaler su posición a ultranza, más allá de los límites marcados por la propia jurisprudencia.

¹⁷ El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, incide muy críticamente en esta cuestión, denunciando que «no se mencionan los supuestos o motivos por los que la Administración pueda cuestionar la efectividad de la factura, de manera que se deja al libre arbitrio de la Administración la admisión o no de la factura cuya deducibilidad se ha producido. Además, se incluye un nuevo apartado 6 en el artículo 106 de la LGT, que impone un ámbito temporal para la aportación de pruebas, disponiendo que una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite. Previsión que puede conculcar el derecho de defensa del obligado tributario, y que no se explica ni se justifica en la Exposición de Motivos del Anteproyecto».

Se trata, sin más, de apuntalar la doctrina más reciente del TEAC que niega la aportación de nueva documentación en fase de revisión. Aunque esta disposición nos parece totalmente contraria al principio de tutela judicial efectiva (de hecho, se incluye en este precepto porque la inmensa mayoría de tribunales contencioso-administrativos que se han pronunciado sobre esta cuestión han negado su aplicación, entrando a conocer de toda la documentación aportada), si se quisiera finalmente incluir, debería al menos atemperarse su contenido señalando que la documentación que no pueda aportarse por imperativo legal, sea estrictamente aquella que haya sido previamente requerida o sirva para desvirtuar aquellos extremos cuya justificación se haya solicitado de forma expresa con anterioridad al trámite de audiencia. Es cierto que el TEAC, desde una ya lejana Resolución de 30 de septiembre de 2005, viene negando la posible aportación en vía económico-administrativa de aquellas pruebas o documentos no adverbados previamente en fase de inspección, por el posible desorden que ello pudiese generar en el propio desarrollo del procedimiento administrativo y la dificultad que entrañaría luego la aparición de un material no valorado en el propio contexto en el que las actuaciones inquisitivas se desenvuelven. Esta tesis (que en algunos casos, no lo negamos, podría ser adecuada e incluso conveniente, atendido el perfil del contribuyente) ha sido reiterada y ampliada posteriormente en otros pronunciamientos del Central (Resoluciones de 19 de abril de 2007 o de 26 de junio de 2008). Sin embargo, conviene advertir que una generalización acrítica o inflexible de dicha doctrina, como pretende ahora el Anteproyecto de LGT, puede generar muchos más problemas de los que con ella se pretenden resolver o, lo que es mucho más grave, implicará el menoscabo de derechos fundamentales constitucionalmente protegidos, pues no es infrecuente que, por la formación del representante del contribuyente, por la premura o las especiales circunstancias que rodean el momento en el que las actuaciones administrativas se desenvuelven, o por cualquier otro motivo que quepa imaginar, surja luego la necesidad de aportar pruebas desconocidas, ignoradas o no suficientemente valoradas en el propio momento en que el procedimiento inquisitivo se desarrolla¹⁸.

Para empezar, cualquier limitación a la aportación de documentos o proposición de pruebas desconocidas en fase inspectora, únicamente debiera afectar a los recursos y reclamaciones de carácter puramente administrativo (en nuestro caso, recurso de reposición y reclamación económico-administrativa), careciendo de virtualidad alguna frente a los órganos judiciales que, no obstante, deben decidir si el carácter revisor de la jurisdicción impide también la aportación de tales documentos o si el derecho a la tutela judicial efectiva exige atender esa posibilidad. Dicho de otra manera, son los Jueces los que deben decidir sobre el viejo dilema del Fausto de GOETHE (prefiero la injusticia al desorden), es decir, si debe prevalecer el orden inflexible de la generalidad de las situaciones para evitar la entropía del sistema, sobre la comisión de una posible injusticia en el caso concreto.

Efectivamente, con lo previsto en el Anteproyecto de LGT, quizás fuese prematuro hablar todavía en las fases administrativas de una vulneración flagrante de ciertos derechos constitucionales, pues reiterada doctrina jurisprudencial (entre otras, SSTs de 2 de abril de 1993, de 2 de julio de 1994, de 27 de junio de 1995 y 19 de enero de 1998) viene declarando que los derechos de naturaleza procesal no son de aplicación a los expedientes administrativos, y su infracción solo puede tener lugar, en puridad, en el propio curso del proceso jurisdiccional. La jurisprudencia limita a los procedimientos administrativos sancionadores la plenitud de las garantías establecidas en el

¹⁸ Vid. al respecto y con extensa bibliografía las acertadas y sugerentes reflexiones de ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, *pássim*.

artículo 24.2 de la CE para los procesos penales, remitiendo los no sancionadores al derecho constitucional al acceso a la revisión jurisdiccional, en cuanto realización del principio de tutela judicial efectiva, de modo que la eventual indefensión ha de acreditarse en la pertinente y subsiguiente fase procesal. Pero no vemos por qué en fase administrativa haya de limitarse o restringirse el derecho a la prueba. Constituye un elemental derecho recogido en el procedimiento económico-administrativo, la posibilidad de aportar la documentación que a juicio del reclamante pueda arrojar luz al Tribunal para la adecuada resolución de la controversia suscitada con la Administración. Lo que se compadece muy bien con la posibilidad incluso de que el propio TEAR practique prueba de oficio cuando sea necesaria para esclarecer los hechos o interpretar adecuadamente las normas jurídicas aplicables al caso objeto de resolución. En tal sentido, se ha manifestado la jurisprudencia reiteradamente. Y todo ello por no hablar de la dificultad que le supondrá a la jurisdicción contencioso-administrativa pronunciarse sobre algo que no constaría en el expediente administrativo ante la negativa de los TEAR a aceptar prueba alguna relacionada con la controversia tributaria que se está ventilando.

Por otra parte, la propia LRJPAC, en su artículo 79, contiene la expresión máxima del principio de informalidad del procedimiento administrativo, que supone la plasmación expresa del derecho de los interesados a desplegar una actividad probatoria que no se ciñe al concreto espacio temporal del trámite de prueba y que cuenta con el expreso reconocimiento jurisprudencial por parte del Tribunal Supremo (SSTS de 18 de junio de 1973 y de 3 de abril de 2000). Además, la vigente LGT únicamente alude a esta posible restricción de la prueba en su artículo 158.3, atinente a la estimación indirecta de la base imponible, desde un planteamiento, esta vez plenamente lógico —que no se oculte información que luego pueda ponerse de manifiesto para cuestionar la propia metodología de determinación de la base imponible—, y que debe quedar circunscrito a ese excepcional procedimiento de fijación de la magnitud del elemento cuantitativo del tributo.

Parece prudente sostener que la doctrina administrativa emanada por el TEAC, y ahora recogida por el Anteproyecto de LGT, no pueda ni deba prevalecer frente al derecho de defensa y tutela judicial efectiva, pues, como afirmara la STC 85/2006, de 27 de marzo, «el hecho de que los recurrentes no hubieran efectuado alegaciones en vía administrativa acerca del contenido de las liquidaciones tributarias litigiosas no impide que puedan posteriormente formularlas durante el proceso contencioso-administrativo. En efecto, hemos señalado con carácter general que el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 24.1 de la CE tiene como uno de sus contenidos esenciales el acceso a la jurisdicción "sin limitación de garantías ni impedimentos para alegar y demostrar en el proceso lo que se estime oportuno" (por todas, STC 30/2004, de 4 de marzo, FJ 2.º) y así lo hemos reiterado al pronunciarnos en relación con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 —hoy art. 56 LJCA 1998— que establece que en los escritos de demanda se consignarán "las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, aunque no se hubieran expuesto en el previo recurso de reposición o con anterioridad"». Pero es que, además, la imposibilidad de aportar pruebas supuestamente no entregadas con anterioridad en fase inspectora, constituye la resurrección de un rancio problema completamente superado, cuya respuesta puede encontrarse en la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998) al recuperar para la judicatura la totalidad de la función jurisdiccional conforme a los propios términos y principios que la informan, en el sentido de la plena defensa del derecho de las partes a aportar y practicar cuantas pruebas se estimen conducentes a la defensa de sus pretensiones. Una solución, por

otra parte, que se refuerza con la entrada en vigor del artículo 24 de la CE. El planteamiento que niega la prueba en vía procesal por no haberse previamente intentado en la vía administrativa, es hoy absolutamente contrario a los términos del artículo 24 de la Carta Magna; concretamente, al derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa.

En tal sentido, la STS de 17 de noviembre de 1983, ya recogía el criterio correcto (frente a lo pretendido por el Anteproyecto LGT) al afirmarse que «aunque la función de la jurisdicción contencioso-administrativa es eminentemente revisora, ello no empece para que por aplicación subsidiaria de la LECiv, y por el propio procedimiento que establece la Ley de la Jurisdicción, se puedan completar en el correspondiente periodo probatorio los elementos de juicio que se llevaron a la vía administrativa al objeto de que la información de que disponga la Sala en el momento de resolver el asunto ante ella planteado sea más completa, e incluso exhaustiva posible». La Sentencia de 24 de marzo de 2001 afirma que no «es ineludible acreditar cumplidamente en la vía previa los hechos en que se apoya el ejercicio de una acción o la reclamación de un derecho». Lo que no cabe, sigue diciendo esta Sentencia, «es alterar los hechos aducidos en la vía administrativa previa como base de la pretensión en virtud del principio de la vinculación con los actos propios, pero la falta de aportación de pruebas en el procedimiento administrativo no impide solicitar en sede jurisdiccional todas las que sean conducentes para acreditar los hechos en que se funda la acción que se ejercita».

Es más, el Tribunal Supremo en una copiosísima jurisprudencia (SSTS de 11 de abril de 1986, de 27 de noviembre de 1990, de 12 de marzo de 1992, de 25 de marzo de 1992, de 1 de julio de 1992, de 16 de octubre de 1992, de 19 de febrero de 1993, de 3 de marzo de 1994, de 13 de julio de 1995, de 20 de noviembre de 1996, de 27 de febrero de 1997, de 2 de junio de 1998, de 23 de noviembre de 1999, de 26 de febrero de 2001, de 10 de junio de 2003, de 19 de mayo de 2004, entre otras muchas) defiende para sí mismo, y en aplicación de la LEC (de vigencia supletoria en los procesos contencioso-administrativos), un principio de apreciación conjunta de la prueba, tanto de la desarrollada en el curso del procedimiento administrativo, como de la practicada en el propio proceso judicial, pues de otra forma los Tribunales estarían atados inexorablemente, ora a la apreciación de los hechos que hubiera podido efectuar la Administración, ora a la mayor o menor pericia del representante del contribuyente en la demostración de los hechos afirmados ante la Inspección, ora al propio expediente administrativo.

El derecho a la prueba es «soporte esencial» del derecho de defensa (STC 195/95, de 19 de diciembre, FJ 7.º). Y dicho derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la propia defensa, ha sido constitucionalizado por el artículo 24.2 de la CE como derecho fundamental ejercitable en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado, puesto que ese derecho, inseparable del derecho mismo de defensa, consiste en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, sin desconocerlo u obstaculizarlo (STC 357/93, de 29 de noviembre, FJ 2.º). Como advirtiera en su día la STC 73/01, de 26 de marzo, en su FJ 2.º, «conforme a reiterada doctrina constitucional, el derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes que, como elemento inseparable del derecho mismo a la defensa, opera en cualquier tipo de proceso en que el ciudadano se vea involucrado, consiste en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal que no podría desconocer ni obstaculizar su efectivo ejercicio, sin que les es propio para apreciar su pertinencia, ni liberar a las partes de la carga de argumentar la trascendencia de las que propongan. Pero basta con que la inejecución sea imputable al órgano judicial y que la

prueba impracticada sea decisiva en términos de defensa para que, en principio, el supuesto quede cubierto por la garantía constitucional. Y si bien es en el artículo 24.2 de la CE donde se reconoce el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, de ello no se deriva necesariamente que la problemática probatoria no pueda estar afectada ni protegida, dentro del derecho a la tutela judicial efectiva, por el párrafo 1.º del artículo 24 de la CE». Asimismo, y como afirmara la STC 205/1991, de 30 de octubre, en sus Fundamentos Jurídicos 3.º y 4.º, «según reiterada doctrina de este Tribunal, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la propia defensa, constitucionalizado por el artículo 24.2 de la CE, ejercitable en cualquier tipo de proceso e inseparable del derecho mismo a la defensa, consiste en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, sin desconocerlo u obstaculizarlo, e incluso prefiriéndose el exceso en la admisión a la postura restrictiva. Ello no supone desapoderar a los órganos jurisdiccionales de su competencia para apreciar la pertinencia, por relación al *thema decidendi*, de las pruebas propuestas, ni liberar a las partes de la carga de argumentar la trascendencia de las que propongan, para evitar con la denegación dilaciones innecesarias. Pero basta con que la denegación o inejecución sea imputable al órgano judicial y la prueba denegada o impracticada sea decisiva en términos de defensa, para que, en principio, el supuesto quede cubierto por la garantía constitucional (SSTC 80/86, 147/87 y 50/88)».

Según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, el derecho a la prueba es una de las garantías que a todos reconoce el artículo 24.2 de la CE, de suerte que la denegación de pruebas pertinentes podrá justificar el recurso de amparo si de ello se deriva indefensión o alteración del resultado del proceso (STC 116/83, de 7 de diciembre). Tan es así, que el Alto Tribunal, en su Sentencia 30/86, de 20 de febrero, reconoce el derecho de los actores, cargos electos del País Vasco, condenados por injurias al Rey, a que se admitan las pruebas documentales inadmitidas o rechazadas previamente, nada menos que por el Tribunal Supremo. En su Sentencia 14/97, de 28 de enero (FFJJ 5.º a 10.º), el Tribunal Constitucional, llegará a decir a este respecto que «la jurisdicción contencioso-administrativa no es una segunda instancia, sino que ante ella por el contrario se sigue un auténtico juicio o proceso entre partes (EM de la LJCA), por lo que las pruebas a practicar en el proceso son independientes de los actos de instrucción que hayan podido llevarse a cabo en el previo procedimiento administrativo. Por eso, aunque las actas de infracción donde los funcionarios competentes consignan los hechos que observan en el curso de sus comprobaciones e investigaciones sean consideradas como medios de prueba capaces de destruir la presunción de inocencia (STC 76/90), sería incompatible con la Constitución una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección o que se dispensara a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia de toda prueba respecto de los hechos sancionados. Las exigencias constitucionales son crecientes en los distintos procedimientos en vía administrativa, en sede contencioso-administrativa y en el proceso penal, en los términos de la STC 76/90 (...) La intervención de funcionario público no significa que las actas gocen en cuanto a los hechos imputados de una absoluta preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos empleando las reglas de la lógica y de la experiencia (...) El derecho fundamental a la prueba debe ser restablecido mediante la apertura del periodo probatorio sin limitar la potestad judicial para apreciar la pertinencia de la que se proponga ni, mucho menos, la final valoración de los hechos».

De esta forma, el rechazo a la prueba propuesta por el contribuyente, determinaría en vía contencioso-administrativa la nulidad de las actuaciones, de conformidad con lo afirmado por la STC 19/01, de 29 de enero, en sus Fundamentos Jurídicos 1.º a 6.º, donde llega a señalarse que «el con-

tenido esencial del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes, íntimamente relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la CE, se integra por el poder jurídico que se reconoce a quien interviene como litigante en un proceso de provocar la actividad procesal necesaria para lograr la convicción del órgano judicial sobre la existencia o inexistencia de los hechos relevantes para la decisión del conflicto objeto del proceso (STC 37/00). En el caso de autos, la entidad actora debía acreditar que el destino exclusivo del vehículo era la actividad empresarial, para que las cuotas del arrendamiento financiero fueran deducidas en la liquidación por el impuesto de sociedades, fundándose la desestimación de la pretensión deducida en el proceso contencioso-administrativo en la falta de acreditación de esa afectación exclusiva. Pero el artículo 24 de la CE impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta (como lo fue en el caso de autos, por estimar que se refería a hechos sin trascendencia para la resolución del pleito) y fundar posteriormente su decisión en la falta de acreditación de los hechos cuya demostración se intentaba obtener mediante la actividad probatoria que no se pudo practicar, causando a la entidad demandante de amparo una indefensión material contraria al artículo 24.1 de la CE y vulnerando su derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa (art. 24. 2 CE)».

Con base en la amplitud con que se encuentra redactado el artículo 24 de la CE, el Tribunal Constitucional ha declarado (STC 151/90, de 4 de octubre, FJ 3.º) que el derecho a la prueba es un derecho fundamental que emana del derecho a la tutela judicial efectiva, pero también que, como derecho a utilizar todos los medios de prueba pertinentes para la defensa, debe entenderse incluido en el derecho a la presunción de inocencia (STC 212/90, de 20 de diciembre, FJ 3.º), que por supuesto no puede entenderse limitado al estricto campo del Derecho Penal, pues, «una vez consagrada constitucionalmente, la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del Derecho que ha de informar la actividad judicial (*in dubio pro reo*) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata, tal y como ha precisado este Tribunal en reiteradas sentencias (...) el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos» (STC 13/82, de 1 de abril, FJ 2.º).

En definitiva, resulta difícilmente comprensible que unas pruebas que van a poder ser presentadas en vía judicial –so pena de vulnerar los principios constitucionales más fundamentales– no puedan advenirse en vía económico-administrativa. Esta previsión del Anteproyecto de LGT debiera retirarse por su clara inconstitucionalidad y porque además constituirá un semillero de futuros y abundantes problemas, contribuyendo al aumento de una litigiosidad tributaria que tantos recursos consume para todas las partes implicadas.

14. Artículo 108: Se establece la posibilidad de que la Administración Tributaria distribuya linealmente las cuotas anuales, cuando no disponga de datos para aplicarlos a los periodos de liquidación inferiores al año

Se pretende con esta medida otorgar carta de naturaleza a una conducta que ha sido ya castigada por los órganos revisores, cuando la Administración actúa sin el mínimo esfuerzo o diligencia

que le sería exigible. Nos referimos a aquellos casos en los que se dispone de un dato de operaciones anual (generalmente procedente del modelo 347) y, o bien no se requiere a los proveedores o clientes, o se requiere y no se contesta, lo que la Administración resuelve de una forma expeditiva: liquidando y prorrateando los datos anuales que tiene entre los periodos de liquidación correspondientes. Ahora bien, convendría no confundir la eficacia administrativa con la dispensa de la diligencia exigible; piénsese que con ello se está consagrando la actuación «a bulto», lo que resulta especialmente llamativo por cuanto que previamente, este irregular comportamiento, al que el Anteproyecto de Ley pretende otorgar carta de naturaleza y amparo normativo, ha sido previamente estimado como no ajustado a Derecho por numerosos órganos revisores. Una curiosa forma, desde luego, de reforzar la seguridad jurídica.

15. Artículo 115: Se incluye una mención específica a la posibilidad de comprobar y calificar las obligaciones de ejercicios prescritos

Ya hemos incidido anteriormente sobre este punto. El Tribunal Supremo ha sido extraordinariamente claro al establecer el límite que resulta de la prescripción –que, no lo olvidemos, es el corolario del principio constitucional de seguridad jurídica– para la comprobación de obligaciones de dichos periodos: puede exigirse la acreditación de la declaración y que tal declaración resulte de los datos consignados en libros contables y registros fiscales, pero no puede comprobarse el periodo prescrito¹⁹. La presente reforma quiere desterrar este criterio jurisprudencial, lo que no es más

¹⁹ Así, por ejemplo, en la STS de 4 de julio de 2014, el Alto Tribunal llegará a decir que «la tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos –y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza– para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios». En el mismo sentido, *vid.* las SSAN de 24 de enero de 2013, de 21 de noviembre de 2013 y de 2 de octubre de 2014, o la STSJ de Valencia de 26 de septiembre de 2013. La SAN de 6 de junio de 2013, razona sus convicciones de la siguiente forma: «Así, en el caso de autos, por más que la Administración, en la liquidación impugnada, regularice el ejercicio 2001 (no prescrito cuando se inicia el procedimiento), lo que resulta indubitado es que la comprobación inspectora se refiere, afecta o modifica la situación tributaria correspondiente al ejercicio anterior (prescrito al comenzar aquel procedimiento). A juicio de la Sala, con tal regularización se altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos y el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de sus derechos realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno. Dicho de otra forma, la prescripción consolida definitivamente la situación jurídica correspondiente, impidiendo –por el transcurso del tiempo unido a la falta de ejercicio de la acción– que tal situación pueda alterarse en el futuro. No es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar lo consignado por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquella declaración ha ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles sus consecuencias. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a Derecho de unos datos anteriores no revisables, sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada». Sin duda, en el redactor del Anteproyecto ha pesado, más que los impecables razonamientos del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, la existencia de algunas recientes Resoluciones del TEAC como la de 11 de septiembre de 2014, cuya tesis defiende la inexistencia de plazo de prescripción alguno al derecho a comprobar.

que otra absoluta tropelía jurídica, sobre todo si no se olvida que el mismo resultaba plenamente sensato y equilibrado para ambas partes de la relación tributaria pues, tal y como afirmara la STS de 27 de noviembre de 2012, «una cosa es la prescripción del derecho de la Administración a la determinación de una deuda tributaria, cuyas consecuencias se arrastran en el futuro y afectan a ejercicios no prescritos, y otra es la realidad y naturaleza de las cosas, que son y no pueden dejar de ser en ejercicios futuros, por lo que configurado erróneamente un concepto impositivo en un ejercicio prescrito, nada impide su adecuada configuración en los posteriores no prescritos»²⁰.

16. Artículo 119: Se limitan las cuotas o bases a compensar en los casos de comprobación a las existentes en el momento de iniciarse una comprobación, excluyendo la posibilidad de presentar declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación

Este precepto incurre en un error que no pasaría de la mera anécdota, si no fuese porque constituye un epítome o paradigma que revela en realidad la calidad técnica y los propósitos últimos de la reforma que pretende introducir el Anteproyecto de Ley. Como señala el artículo 120 de la LGT, las declaraciones complementarias únicamente sirven para incrementar bases y cuotas a ingresar o minorar las declaradas a compensar o devolver, nunca para rectificaciones a favor del sujeto pasivo. Con esta medida se trata de cerrar un criterio jurisprudencial de la Audiencia Nacional y doctrina incluso del propio TEAC, como es la denominada regularización íntegra, y que reconoce que los procedimientos de comprobación deben incluir la regularización de todo aquello que se compruebe, ya sean aspectos que perjudiquen o que beneficien al contribuyente. Desde luego, proposiciones normativas como estas son inaceptables, pues chocan con la obligación de determinar la verdadera magnitud del tributo, intentando incrementar la liquidación al máximo, difiriendo de paso a momentos posteriores la regularización de los eventuales errores que hubiera podido cometer el contribuyente y que le han perjudicado. Se trata de una previsión tan descaradamente intencionada y tan poco equitativa, que únicamente puede generar rechazo desde cualquier planteamiento mínimamente racional que se emplee.

²⁰ Tan razonable doctrina se contenía ya en la STS de 19 de enero de 2012 (y previamente en la de 14 de septiembre de 2011, que resolvía un recurso de casación para unificación de doctrina) argumentando lo siguiente: «La tesis del Abogado del Estado coincide con el criterio de esta Sala de que la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetársele a plazo alguno, aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 de la Ley 230/1963 (LGT) de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 citado, sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente. En definitiva, no se puede excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos».

17. Artículo 120: Se limita o circunscribe la posibilidad de solicitar la responsabilidad del Estado legislador, en los supuestos de ilícito comunitario, al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones

No contento con tratar de conculcar los principios constitucionales, el autor de este Anteproyecto de Ley intenta también atacar el principio de reparación del ilícito comunitario sentado por el TJUE. Y aunque es cierto que, en ausencia de legislación comunitaria sobre el particular, el Estado miembro tiene la facultad de señalar los procedimientos y medios para hacer efectivo aquel principio, también ha señalado el TJUE que dichos procedimientos no pueden ser nunca más restrictivos que los establecidos para las violaciones equiparables de la norma interna (v. gr. declaración de inconstitucionalidad por el TC). En tal sentido, conviene recordar que el propio Tribunal Supremo en alguna ocasión ha elevado cuestión prejudicial al TJUE, a los efectos de que este se pronunciara acerca de la compatibilidad del principio de equivalencia²¹, en los siguientes términos literales: «¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina por el Tribunal Supremo del Reino de España en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005 a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando se funden en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se funden en aplicaciones de una norma declarada contraria al Derecho Comunitario?». El TJUE, en su Sentencia de 26 de enero de 2010 (Asunto C-118/08), zanjó esta interrogante que acabamos de reproducir, afirmando expresamente que «el Derecho de la Unión Europea 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 dictada con arreglo al artículo 226 del Tratado de la 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».

Evidentemente, esta previsión contenida en el Anteproyecto de reforma de la LGT es poco respetuosa con los límites marcados por el TJUE, incurriendo en el peligro de vulnerar el Derecho de la Unión Europea y la propia jurisprudencia del TJUE²², pero sobre todo porque lo que se pretende en el fondo es subvertir esta última, y la derivada del Tribunal Supremo que la acata,

²¹ Como es bien sabido, dicho principio exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se apliquen indistintamente a aquellos basados en la violación del Derecho de la Unión Europea y a aquellos otros fundamentados en la infracción del Derecho interno [(sobre ello, *vid.* las Sentencias de 15 de septiembre de 1988 (TJCE 190) EDIS, C-231/96, Rec. P. I-4951, apartado 36; 1 de diciembre de 1998 (TJCE 1988, 2998), LEVEZ, C-326/96, Rec. P. I-7835, apartado 41; de 16 de mayo de 2000 (TJCE 2000, 95) PRESTON Y OTROS, C-78/98, Rec. P. I-3201, apartado 55, y 19 de septiembre de 2006 (TJCE 2006, 260) GERMANY Y ARCOR, C-392/04 y C-422/04, Rec. P. I-8559, apartado 62)].

²² Sobre todo ello, *vid.*, extensamente SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Violación del Derecho de la UE y Responsabilidad Patrimonial del Estado», *Aranzadi Doctrinal*, n.º 2, mayo, 2011, págs. 123 y ss.

vaciándola de contenido mediante la eliminación del plazo general de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con independencia de que el perjudicado hubiera o no sido parte en el pleito tendente al reconocimiento del derecho conculcado²³.

18. Artículo 135: Se prevé la suspensión del plazo para iniciar los procedimientos sancionadores cuando se promueva la Tasación Pericial Contradictoria

Nada que objetar, pues se estima positivo que la eventual sanción se imponga sobre la correcta magnitud del tributo, y no sobre cuantías previas, tal y como ocurre en la actualidad.

²³ El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto por el CGPJ de 30 de septiembre, resalta dicho extremo en su página 15 con un razonamiento impecable: «El Anteproyecto crea nuevos cauces para la reclamación de responsabilidad del Estado legislador en el ámbito tributario que pueda derivarse de cualquier sentencia que declare la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al Derecho de la Unión Europea de las normas tributarias, a través de un nuevo procedimiento especial para la revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias que hayan sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. El Anteproyecto parece confundir la revisión de actos administrativos con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en la que no se pide la revisión de actos administrativos, sino la correspondiente responsabilidad patrimonial por la actuación contraria a Derecho de la Administración, en este caso por el uso de la potestad legislativa. De hecho, el Anteproyecto convierte la responsabilidad patrimonial en materia tributaria en un medio de revisión, desvinculándola de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y del Real Decreto 429/1993, bajo el pretexto de la especificidad y complejidad del sistema tributario y del espíritu de la propia Ley 30/1992, según indica su Exposición de Motivos. La reforma se contiene en dos artículos, el 120.4, relativo a autoliquidaciones, y el 219 bis, sobre el procedimiento especial de revocación. El artículo 120 de la LGT regula el régimen jurídico de las autoliquidaciones en el sistema tributario, añadiéndose un nuevo apartado 4, con el siguiente tenor: "4. Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, se pretenda exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis 2 y 3 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales y prescripción". Por su parte, el artículo 219 bis recoge una nueva figura, denominada revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. Este nuevo procedimiento, que será el único para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria, se circunscribe al plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea. La conversión de la responsabilidad patrimonial en un procedimiento de revisión acarrea la consecuencia práctica de eliminar el plazo general de un año para la reclamación de responsabilidad patrimonial desde que la norma de la que deriva el perjuicio patrimonial se declara ilegal, inconstitucional o contraria al ordenamiento de la Unión Europea contenido en el artículo 4.2 del RD 429/1993. Plazo que resulta esencial para interponer esta clase de reclamaciones y evitar la prescripción, dados los retrasos de los procedimientos judiciales, señaladamente los de inconstitucionalidad o los de disconformidad con el Derecho de la Unión Europea. Este plazo, sin embargo, desaparece con el nuevo procedimiento de revisión, solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea. Con ello, se evita o, al menos, se obstaculiza la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador vía prescripción de acciones en claro perjuicio para los ciudadanos, por lo que considero que este nuevo procedimiento especial debiera suprimirse».

19. Artículo 136: Se prevé la posibilidad de examinar la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada, siempre que se aporte voluntariamente por el contribuyente, y sin que dicha aportación ejerza efecto de cierre alguno por la comprobación realizada

Este precepto resulta, a nuestro juicio, innecesario, lo que no merecería mayor comentario si no se prestara a las perversiones del tenor literal de la norma a que tan acostumbrados nos tiene la Administración. Evidentemente, lo que contiene el artículo 136 vigente es una limitación a las actuaciones a realizar, pero dicha limitación no impide examinar y valorar aquello que voluntariamente quiera aportar el contribuyente en apoyo de sus alegaciones, incluyendo en este punto la contabilidad, tal y como ha reconocido el TEAC. Naturalmente, estas aportaciones no impiden una posterior comprobación administrativa de lo contabilizado, pues es evidente que el límite de las actuaciones viene marcado por el alcance fijado al inicio de las actuaciones, susceptible de ser posteriormente ampliado. De hecho, es doctrina del TEAC que las actuaciones realizadas con un alcance superior al fijado o ampliado son anulables. Todo ello parece correcto, aunque creemos que no requiere codificación, pues este precepto solo sirve para que el procedimiento de comprobación limitada orille su límite natural (el examen de la contabilidad), siendo que cualquiera que tenga un mínimo conocimiento de cómo funcionan los procedimientos tributarios sabe que la dirección e impulso administrativo permite que se documente de forma difusa la aportación de la contabilidad requerida y que se hará aparecer siempre como surgida espontáneamente.

20. Artículo 150: Se contempla el establecimiento de nuevos plazos de duración del procedimiento inspector

Con carácter general, debe valorarse positivamente esta reforma, pues objetiva y fija una regla clara en cuanto a la duración del procedimiento inspector, sin que se extienda, a través del mecanismo de las recurrentes dilaciones, hasta el infinito. Es de lamentar, eso sí, que no se acabe con esta espinosa cuestión definitivamente, extendiendo la desaparición de las dilaciones a los procedimientos de gestión (aunque realmente la práctica demuestra que la deficiente documentación de los órganos de Gestión hace que la dilación sea más una previsión normativa que un problema real del procedimiento gestor). Peor nos parece que se pretenda objetivar la ampliación del plazo de duración de las actuaciones, frente a la situación actualmente vigente, en la que la jurisprudencia exige para la adecuada ampliación de las actuaciones la justificación no solo de la invocación de alguno de los supuestos tasados, sino que el mismo influya real y decisivamente, determinando una mayor complejidad en la actuación inspectora.

Ahora bien, resulta sencillamente inaceptable que desaparezca la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, que sancionaba adecuadamente la desidia administrativa. Se trata, sin duda, de un claro retroceso en los derechos del contribuyente y en la paralela responsabilidad de una Administración Tributaria diligente y eficaz. Tampoco parece positivo que reaparezca una dilación por falta de aportación de documentación, aunque en este caso, al menos, resulta proporcionado el texto legal, por sancionar una conducta obstructiva reprensible del obligado tributario.

El régimen de la suspensión es, a partes iguales, positivo y negativo. Positivo, porque evidencia una paralización de las actuaciones, al impedir realizar actuaciones mientras subsiste la causa de suspensión, y porque se restringe su concurrencia al periodo y concepto afectado por la causa de suspensión y no a todo el procedimiento (supone un cambio sobre la doctrina jurisprudencial, que debería explicitarse más claramente). Negativo, porque se deja un concepto jurídico indeterminado (concurrencia de fuerza mayor) que a buen seguro constituirá una interminable e inagotable fuente de abusos y controversias que van en la dirección contraria a lo que este precepto pretende significar.

21. Artículo 158: Se introducen diversas fuentes de procedencia de datos para el cálculo de la estimación indirecta y se precisa la posibilidad de alcances parciales de la misma

El primer comentario que merece este precepto es el error en su ubicación, pues lo que se trata aquí no es una cuestión procedimental, sino material, que corresponde a la regulación contenida en el artículo 53 de la LGT. No deja además de ser contradictorio un apartado 3 como el que se propone, con el propio artículo 53.2 de la LGT actualmente vigente y que no se reforma en absoluto. Resulta otra vez curioso que se trate de codificar contra la jurisprudencia habida hasta la fecha [traicionando así de paso uno de los grandilocuentes objetivos esenciales contenidos en la Exposición de Motivos: «el reforzamiento la (sic) seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario»]. Así, las fuentes de las que se extrae la información para la confección de la estimación indirecta de la base imponible que se mencionan en el Anteproyecto de Ley son algunas de las que ya se han considerado absolutamente inadecuadas por la propia jurisprudencia (muestras de la Inspección, que no identifican las empresas, por ejemplo). Desde nuestro humilde punto de vista este sistema de muestras no verificable, se encuentra afectado de un vicio fundamental, perfectamente salvable hoy en día por la cantidad de información existente a todos los niveles, y es la imposibilidad de contestar si los elementos tomados en la muestra son comparables, por dimensión, actividad o cualquier otra razón, con la empresa a la que se pretende estimar o valorar. Compárese este sistema con el método del margen neto que se aplica en las operaciones vinculadas y que concluye con un examen, empresa por empresa, para determinar si los comparables son adecuados o no. Creemos que sería mucho mejor la utilización de este sistema, infinitamente más garantista para las dos partes intervinientes respecto de la exactitud y acierto del procedimiento. Desde luego, en este ámbito y con semejante metodología, los recursos y pleitos contras las liquidaciones derivadas de las estimaciones indirectas de bases imposables serán prácticamente del cien por cien, traicionando de nuevo los beatíficos propósitos que dicen alentar la modificación legislativa²⁴.

El nuevo apartado 4 contenido en el Anteproyecto resulta innecesario, pues está implícito en el artículo 53.2 a) de la LGT vigente, y además ha sido sancionado por la jurisprudencia; si se dispone de un dato cierto, el mismo no se valora, solo se valoran aquellos datos desconocidos y necesarios para integrar y conformar la base imponible. Por su parte, el nuevo apartado 5 parece más

²⁴ Vid. al respecto, VV. AA.: *Derecho y Práctica Tributaria*, CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.), REAF/REGAF/WOLTERS KLUVER, Valencia, 2013, págs. 223 y ss.

lógico en el marco de la estimación indirecta que como previsión general en el artículo 108 de la LGT que se propone en esta reforma. Aquí sería asumible, mientras que en el marco general y como mecanismo para dispensar a la Administración de su obligación de regularizar de una forma exacta, resulta sencillamente inaceptable. Este es, por cierto, el único apartado procedimental del precepto.

22. Artículo 159: Se prevé la solicitud del dictamen de la Comisión en conflicto como causa de suspensión, así como la posibilidad de solicitar un dictamen desligado de un supuesto concreto

Como ya se señaló en relación con el artículo 15 de la LGT, la segunda de las previsiones no puede ser bien acogida. Nos remitimos al comentario del mencionado precepto.

23. Artículo 180: Se suprime el apartado 1, que establecía la imposibilidad de continuar con las actuaciones administrativas cuando se remitiera el tanto de culpa a la jurisdicción penal

Esta modificación entronca con el nuevo Título VI. Todo ese Título, no deja de ser, por calificarlo benignamente, una auténtica ocurrencia, así como una vulneración clara del principio de preferencia de la jurisdicción penal, de rancia y pacífica aplicación desde muy antiguo y hasta nuestros días²⁵.

²⁵ El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, se muestra muy incisivo a este respecto: «Se declara en la Exposición de Motivos del Anteproyecto que una de las modificaciones más relevantes, la del nuevo Título VI de la LGT, se introduce como consecuencia de la nueva regulación del artículo 305 del Código Penal por la LO 7/2012, desarrollando, por un lado, el sistema de procedimientos paralelos anunciado en el artículo 305.5 del CP y el procedimiento de recaudación de la liquidación administrativa de los elementos vinculados con un presunto delito contra la Hacienda Pública mientras que se está sustanciando el procedimiento penal por los mismos; al tiempo que, por otro lado, se modifica el artículo 18 de la LGT, que consagra el principio ne bis in ídem, y cuya actual formulación impedía la aplicación de un sistema paralelo o dual, penal y tributario. Ya este Consejo, en sus informes al Anteproyecto del 2008 para la reforma del Código Penal, aprobado por el Pleno de 26 de febrero de 2009, y al Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, aprobado por el Pleno el 28 de junio de 2012, rebatió enérgicamente el sistema diseñado en el actual artículo 305 del CP. Este rechazo debiera de haber sido la postura a sostener también en el presente informe, por mantener la coherencia argumental y porque este sistema, que carece de antecedentes en el Derecho comparado, presenta graves problemas que generan serias restricciones del derecho a la tutela judicial efectiva, en perjuicio del contribuyente. Las previsiones del prelegislador para adaptar la normativa tributaria a la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el CP no solo eliminan la hasta ahora obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación y recaudación de la deuda tributaria por la incoación del procedimiento penal, sino van más lejos y, para hacer factible la coexistencia simultánea de actuaciones administrativas y judiciales, se determina por la Administración tributaria, previamente, la culpabilidad y la cuota defraudada –que constituye la responsabilidad civil y es, además, no lo olvidemos, un elemento típico del delito– y la ejecutan antes de que se dicte sentencia penal mediante un procedimiento de apremio administrativo que no se articula como una potestad del órgano judicial penal –como así se establece en el art. 305.5 y 7 CP–, sino que se impone al órgano penal, con olvido de que es a él –y no a la Administración– al que la CE atribuye la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado (art. 117 CE). Planteado en tales términos (pues no de otro modo cabe interpretar la actividad, siempre secundaria y adjetiva de los jueces y tribunales en la instrucción, enjuiciamiento y ejecución de las causas por delitos contra la Hacienda Pública atribuida en la reforma), la potestad jurisdiccional exclusiva y excluyente de juzgados y tribunales establecida en el artículo 117.3 de la CE, y reconocida en el artículo 2.1 de la LOPJ –que, no olvidemos, deriva directamente de la división de poderes inherente a todo Estado democrático de Derecho– queda seriamente comprometida».

24. Artículo 211: Se extienden los nuevos supuestos de suspensión del procedimiento inspector al procedimiento sancionador

Nos parece un claro error conceptual, pues en principio los supuestos de suspensión vienen referidos a actuaciones inquisitivas necesarias para determinar la procedencia o no de una regularización o la cuantía de esta, cuando el procedimiento sancionador no debería iniciarse (y de hecho no se inicia) en tanto no hayan finalizado las actuaciones inquisitivas a través de la correspondiente acta y su liquidación correspondiente.

25. Artículo 219 bis: Se crea un nuevo procedimiento de revocación, que puede iniciarse a instancia del interesado, en el caso de actos basados en ilícitos comunitarios

Aplaudimos esta medida, demandada desde el punto de vista doctrinal, y que, sin embargo, había sido rechazada expresamente con anterioridad por la propia Administración (recuérdese la STJUE, de 6 de octubre de 2005, sobre las subvenciones en la prorrata del IVA, y la Instrucción de la AEAT, negando absolutamente la aplicación de la revocación). En este sentido, sin duda, ha pesado el cambio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, parangonando los efectos derivados de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional con los del TJUE, aspecto este que el propio Tribunal Supremo era reticente a aplicar hasta tanto el propio TJUE, en resolución de una cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Supremo, dejó clara esa equiparación, pues lo contrario vulneraba la propia normativa comunitaria (como ya hemos explicado con anterioridad). Los términos imperativos de los tiempos verbales exigen que en esta revocación el interesado ostente una verdadera acción o facultad de iniciar el procedimiento, de manera que no quede, como ocurre con la revocación general en cuanto instituto revisor, al albur de la decisión final de la Administración. No obstante, y como ya hemos advertido en líneas precedentes, esta previsión normativa no puede ser «en lugar de», sino «además de», es decir, no puede pretenderse orillar la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, inestable en el plazo de un año desde el momento en que se conoció la STJUE que anulara el precepto en cuestión, a través de esta nueva revocación especial. Ambas (revocación y solicitud de responsabilidad patrimonial), aunque relacionadas, constituyen institutos jurídicos que responden a necesidades diversas.

26. Artículo 221: Se establece la imposibilidad de devolver los ingresos realizados para regularizar voluntariamente las cuotas de delito aunque se produzca la prescripción del derecho a liquidar y sendas modificaciones para adecuarse a la propia reforma

Evidentemente, debe rechazarse enérgicamente esta medida, por ser contraria al más elemental principio jurídico de seguridad jurídica. Los ingresos de cantidades prescritas deben ser objeto de devolución en todo caso, pues no existe razón jurídica alguna que ampare su percepción, aunque sea, tal y como se quiere prevenir en este caso, porque la Administración no ha actuado diligentemente y ha dejado prescribir lo que en un momento entendió que podía ser constitutivo de un presunto delito contra la Hacienda Pública. Piénsese además que con esta regulación se está

vulnerando flagrantemente el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que al no existir acto alguno que ampare ese ingreso (prescrito el derecho a liquidar no se producirá acto administrativo o el acto de revisión se limitará a reconocer la prescripción ganada), se impide al contribuyente no solo recurrir contra el mismo, sino también toda acreditación que abogara por la inexistencia de los argumentos de la Administración para sostener la existencia de esa obligación de pago.

27. Artículo 224: Se establece que la garantía debe incluir también el importe de las posibles devoluciones a realizar como consecuencia de la estimación del acto recurrido

Aunque no deja de parecer lógica esta propuesta, debe constatarse que en la mayoría de supuestos esta medida resultará de difícil aplicación, pues aquellos contribuyentes que abusan de sus derechos, simplemente recurren el acto que les es desfavorable (la liquidación) pero no el que les es favorable (la devolución de otro periodo), ya que la práctica administrativa general de la Inspección es liquidar en actas separadas ambas cuantías.

28. Artículo 229: Se establece una nueva competencia del TEAC para conocer, a iniciativa del Presidente o de la titular de la Vocalía Coordinadora, de un recurso de unificación de criterio en cuestiones trascendentes o discrepantes sobre las que se hayan pronunciado los TEAR o TEAL. Una atribución similar se concede a los Presidentes de TEAR sobre criterios de Salas desconcentradas o cuestiones trascendentes

Esta facultad presenta ciertos rasgos que desnaturalizan la función revisora de los TEAR o TEAL. No nos parece tan negativa la unificación de criterios discrepantes entre TEAR o Salas (aunque ello es muestra de la independencia de los TEA, que es la clave de su éxito y la única garantía para su futura supervivencia). Lo que parece rechazable, e incompatible con la función revisora que esa supuesta fijación de criterios relevantes pretende, es que se realice en «supuestos relevantes», pues ello supone tergiversar la esencia de los TEAR y permite impartir decisiones del TEAC a su antojo, incluso antes de que se haya planteado un primer supuesto ante un TEA. Esta posibilidad, por lo tanto, debería suprimirse por la acepción de contribuyentes y casos concretos que puede comportar. Otra cuestión peliaguda, especialmente en los TEAR, es determinar la composición de las Salas que van a decidir esos asuntos, pues puede dar lugar a una vulneración del principio de «juez predeterminado», alejando a los TEA de la función revisora independiente por la que son valorados hasta la fecha.

29. Artículo 230: Se prevé un nuevo supuesto de acumulación para reclamaciones de varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares

Parece de difícil inteligencia este precepto, pues generalmente un acto o una actuación (repercusión, retención, etc.) se dirige contra una sola persona, y cuando lo hace contra varias o bien se producen actos independientes, o bien se dirigen contra entes carentes de personalidad a los

que se personaliza. Más allá de esto, nada hay que oponer. No obstante, debería precisarse que los supuestos del artículo 230.1 de la LGT son de acumulación obligatoria, para evitar las inevitables incomodidades de reclamaciones que debieron acumularse, unas de procedimiento general y otras de procedimiento abreviado, y en las que las segundas son resueltas sin alegaciones y sin un previo traslado del expediente para alegaciones.

30. Artículo 234: Se admite la representación voluntaria en la reclamación económico-administrativa acreditada en el procedimiento de aplicación de tributos contra el que se recurre. Se establece la posibilidad de la notificación electrónica y la publicación en el buzón de los TEA

Aunque esta pueda ser una medida cómoda en determinados supuestos, incluso para los reclamantes, nos parece incorrecta, salvo que la autorización concedida en fase de aplicación del tributo señale expresamente que puede extender su validez a la vía revisora. En otro caso, tal y como señala el artículo 46 de la LGT, debería exigirse una nueva acreditación. E, insistimos, se trata de una garantía mínima del correcto proceder del representante para el ciudadano que no puede soslayarse. Parece positivo, sin embargo, el impulso a la Administración electrónica en sede de los TEA, especialmente en el trámite de audiencia al que se refiere el artículo 236.

31. Artículo 237: Se contempla un desarrollo del procedimiento para interponer cuestiones prejudiciales

Si bien se trata de una medida ciertamente positiva, resulta más preocupante que la única experiencia previa que se recuerda en nuestro país (Asunto GABALFRISA) acabara con el cese del presidente del TEAR de Cataluña que promovió dicha cuestión prejudicial. Con tal precedente, no parece que su utilización vaya a verse precisamente incrementada en un futuro próximo. De hecho, desde ese momento no se ha elevado ninguna otra cuestión prejudicial por parte de los TEAR.

32. Artículo 239: Se prevé una vinculación de la Administración Tributaria a lo decidido en reclamaciones entre particulares y una forma de ejecución subsidiaria de los incumplimientos en materia de facturación. Se contempla, además, la extensión de fallos a obligaciones conexas. El recurso de anulación desaparece de este artículo, pasando a tener regulación autónoma

Resulta plausible la vinculación de la Administración y la ejecución de las reclamaciones en materia de facturación, pues en otro caso tales reclamaciones, aunque voluntariosas, carecían de una eficacia más allá de la propia voluntad del contribuyente obligado a cumplirlas. Sería deseable que se estableciera un mecanismo de ejecución por la Administración Tributaria para las restantes reclamaciones que no fueran cumplidas en plazo por el obligado a hacerlo. En cuanto a las obligaciones conexas, nos remitimos a lo señalado en relación con el artículo 68.9 de la LGT, subrayando una vez más lo indeterminado del concepto y que no resulta ajustado a Derecho que se extiendan los efectos de una resolución a otros obligados u obligaciones que el TEA no ha tenido ocasión de examinar y respecto de los que no se ha podido ni tan siquiera alegar, por no ser parte en el procedimiento.

33. Artículo 240: Se ajusta su tenor a la doctrina del Tribunal Supremo recibida por el TEAC relativa al plazo de reclamación contra el silencio

Acertada modificación, para mejorar la seguridad jurídica. Esta vez sí hemos de congratularnos con el acierto que implica esta regulación y por la que veníamos abogando desde antiguo.

34. Artículo 241: Se establece una posibilidad de suspensión de la ejecución de los fallos de TEA solicitada por la Administración cuando se suscite el recurso de alzada

La redacción legal propuesta contiene un error de bulto, ya que otorga competencia para interponer el recurso a los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda, Ministerio que no existe en la actualidad, y sin que sea necesario tampoco extenderla a los Directores Generales de Economía, al carecer de funciones en materia tributaria. La modificación, con todo, es sencillamente inaceptable. Piénsese que se está recurriendo contra una decisión de un órgano administrativo y es la propia Administración la que no solo dispone de la facultad exorbitante de obrar contra sus propios actos, afectando a la situación creada por este, sino que además puede incumplir lo que la propia Administración ha resuelto. Si esta no confía en sus propios órganos, posee facultades de dirección y hasta disciplinarias, pero no puede traducirse esa desconfianza en un castigo para el contribuyente que ha obtenido el reconocimiento de una situación particular por un fallo administrativo. La cuestión, además, plantea otros muchos problemas respecto, por ejemplo, de la ejecutividad o la presunción de legalidad del acto administrativo que ahora acompañaría al contribuyente, quien sin embargo, se vería desprovisto de esos principios que se aplican a rajatabla en el caso contrario, es decir, si es a la Administración a la que benefician.

35. Artículo 241.bis: Se independiza el recurso de anulación

Quizá procedería aclarar los fallos que se pueden dictar en este recurso: nos encontramos frecuentemente con inadmisiones en supuestos esencialmente idénticos a otros desestimados, cuando se entiende que la causa alegada no concurre; y los efectos suspensivos sobre el plazo para recurrir la resolución que tiene el recurso de anulación. Para simplificar, teniendo en cuenta que además se exige su interposición con alegaciones y pruebas, podría unificarse su plazo de interposición con el general de un mes. Tal medida sería beneficiosa para todos y no perjudicaría a nadie.

36. Artículo 241.ter: Se regula un recurso de ejecución, incorporando más o menos a la Ley la regulación reglamentaria del antiguo incidente de ejecución, pero sin establecer un auténtico procedimiento de ejecución, que es lo que se debería regular, tal y como ha señalado reiteradamente la doctrina

La vigente regulación de las actuaciones de ejecución y retroacción de actuaciones plantea numerosas incertidumbres (respecto al tipo de procedimiento a incoar en dicha ejecución –ya sea

retroacción, reapertura del procedimiento, actuaciones de mera ejecución, etc.—, a las facultades conferidas a las Administraciones Tributarias en funciones ejecutivas, al plazo con que se cuenta para ejecutar, al cálculo de los intereses de demora, etc.) derivadas, sin duda, de las diversas variantes que ofrece el fragmentado régimen perfilado por la LGT y por el Reglamento de revisión, dependiente en buena medida de la naturaleza (material o formal) del vicio anulatorio y del tipo de estimación (total o parcial) ante la que nos encontremos. Por ello, debería aprovecharse la reforma para crear un procedimiento específico y único para la ejecución de resoluciones económico-administrativas o sentencias judiciales estimatorias en el que se tuvieran en cuenta las siguientes consideraciones básicas:

- Que se respete el principio constitucional de interdicción de la *reformatio in peius*.
- Que se delimiten las facultades conferidas a las Administraciones Tributarias, conducentes exclusivamente al cumplimiento de un fin concreto: ejecutar lo ordenado por la instancia revisora o judicial, soslayando cualquier uso arbitrario de las mismas que tenga por objeto efectuar una nueva y, por lo mismo, distinta regularización bajo la excusa de desarrollar labores de ejecución. En otras palabras, se trata de clarificar que el procedimiento de ejecución se encuentra plenamente desconectado de los procedimientos de aplicación de los tributos que originaron los actos (liquidatorios y sancionadores) recurridos y anulados.
- Que se concrete el plazo de que disponen las Oficinas Gestoras para llevar a cabo la ejecución; estableciendo las consecuencias oportunas para los supuestos de incumplimiento y, en particular, la consideración de que en tales casos (y sin excepción, como ocurre actualmente con las actuaciones *de mera ejecución*) la prescripción no se considere interrumpida.
- Que se establezca un cauce *preferente* y *sumario* donde, tanto los obligados como las Administraciones Tributarias, puedan dirigirse a la instancia revisora o judicial a fin de resolver las incidencias o dudas que puedan surgir a resultas de las propias actuaciones de ejecución²⁶.

Muy poco de todo eso, por no decir nada, se atisba en el Anteproyecto de reforma.

37. Artículo 242: Se contempla el recurso de alzada para unificación de criterio por discrepancia con órganos económico-administrativos propios de las CCAA y una obligatoriedad de indicar por los TEA los cambios de criterio

Solo se observa que la obligatoriedad de indicar por los TEA los cambios de criterio está mal ubicada en este precepto, pues evidentemente debería incluirse en el artículo 239.

²⁶ Sobre ello, *vid.* el reciente, exhaustivo y brillante artículo de GARCÍA DíEZ, C.: «Ejecución y retroacción en materia tributaria», *RCyT. CEF*, núm. 379, octubre 2014, págs. 83 y ss.

38. Artículo 245: Se establece un único supuesto de reclamación unipersonal, por cuantía

Aunque no parece del todo inconveniente esta modificación, creemos que también deberían tramitarse por procedimiento abreviado los restantes supuestos que existen, siempre que el reclamante indique que, a pesar de la cuantía, la reclamación económico-administrativa se debe tramitar por procedimiento abreviado y se acompañen alegaciones que versen solo sobre las materias tasadas.

39. Artículo 247: Se suprime la posibilidad de vista oral

Nunca, que haya trascendido hasta la fecha, se ha celebrado una vista oral en un TEA. Por lo tanto, bienvenida sea la modificación, aunque solo sea para acercar la previsión normativa a la realidad de su aplicación en la práctica.

40. Artículos 250 y 253: Se permite la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública considerándose inexistentes los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa

Las previsiones contenidas en el nuevo Título VI que se regula en el Anteproyecto de Ley traen causa y son natural consecuencia de la regulación contenida en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, donde ya se establecía que en los procesos por presunto delito contra la Hacienda Pública, los órganos de recaudación de la AEAT mantendrían la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio de los posibles responsables, utilizando las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de la LGT, pudiendo en su caso adoptar medidas cautelares. Además, la reforma del artículo 305 del CP implica una devolución de la competencia liquidatoria de la cuota defraudada, antes judicial, a la Administración Tributaria. Como es natural, la profundización de todas estas previsiones legales, contenidas también en el artículo 305 del CP, incide plena y determinadamente en las competencias o funciones jurisdiccionales. Deberían haberse dejado las cosas como estaban y que el Juez instructor, en el ejercicio de sus legítimas funciones, siguiese valorando la necesidad de solicitar el apoyo correspondiente de la AEAT, pero de ninguna manera que fuese esta la que tomase la iniciativa, usurpando competencias genuinamente judiciales (no es extraño, por ejemplo, el caso en el que los ejercicios impositivos concernidos en la querella o denuncia presentada por el Ministerio Fiscal a instancia de la AEAT están prescritos, por lo que tal circunstancia puede ser valorada correctamente por el Juez instructor ante la petición de la adopción de medidas cautelares por la Abogacía del Estado o el Ministerio Fiscal y la negativa del letrado defensor, extremo este que, evidentemente, resultará ya de imposible corrección).

Resulta incoherente, y supone una clara injerencia administrativa en las facultades judiciales, que se pueda determinar no ya el importe de la responsabilidad derivada de la comisión del

delito, sino directamente una liquidación que debiera estar sub iúdice y pendiente de lo que se resolviera en el procedimiento instructor o, en su caso, en el correspondiente juicio oral, siendo en ambos casos una facultad exclusiva del Juez instructor o del Juez de lo Penal. Con esta regulación se pretende soslayar lo que acontecía hasta ahora, donde no se fijaba un momento para que la Administración pudiera hacer uso de sus facultades liquidatorias, abriéndose con ello las puertas de par en par a la posibilidad de actuar antes de que exista un pronunciamiento del Juez instructor sobre los visos de verosimilitud de la acusación que alumbró las diligencias previas penales.

Esa posibilidad se extiende incluso a aquellos momentos en los que la instrucción penal está abierta y sustanciándose por parte del Juez instructor que, de una u otra forma, se verá inevitablemente influida por la política de hechos consumados practicada por la Administración Tributaria. El precepto, en su punto primero, solo tendría sentido si se liquidase respecto de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación que no se encontrasen vinculados a los hechos determinantes del presunto delito contra la Hacienda Pública. Otra cosa equivale, lisa y llanamente, a la proscripción del principio de presunción de inocencia, haciendo de este tipo de delitos los más especiales o singulares de todo el CP. Nótese que el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, ya tuvo que advertir expresamente sobre el peligro que constituiría ese adverso influjo al que antes aludíamos, señalando expresamente a estos efectos que «no es admisible que el proceso penal pueda quedar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente». Aspecto este sobre el que también ha debido advertir la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 23 de diciembre de 1991 y de 26 de abril de 1993), para la que no resulta posible admitir ab initio como ciertos, aquellos hechos que figuran recogidos en la documentación administrativa a través de la cual se plasma la actividad de la Inspección. Es más, con esta nueva regulación se incide además silenciosamente en otro peligro ya advertido por el Tribunal Supremo (Sentencias de 5 de marzo de 1992 y de 27 de enero de 1994), el Tribunal Constitucional (Sentencia de 7 de julio de 1989) e incluso el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencia de 6 de diciembre de 1988), consistente en la adopción de la fórmula «dar por reproducido» respecto de las afirmaciones vertidas en el material documental aportado por la Inspección sin que haya adquirido verdadero valor probatorio, al no haber sido sometido a la debida contradicción.

Se profundiza asimismo en la posibilidad de que la Administración adopte medidas cautelares de cualquier tipo tras la presentación de denuncia o querrela, incluyendo también los casos en los que dichos actos iniciales del proceso no procedan de una previa actuación de la Inspección Tributaria, y permitiendo dirigir las medidas cautelares en relación con cualquiera de los mencionados o incluidos en aquellas, estableciéndose así una suerte de régimen de solidaridad para el pago de la deuda provisionalmente liquidada por la Administración, con desprecio absoluto a lo dispuesto en el artículo 116.2 del CP. Esto último exagera hasta límites intolerables, la principal crítica que merece la reforma proyectada en todo su Título VI, al suponer una genuina invasión de las competencias judiciales por la Administración. Si la cuestión tributaria ya se ha judicializado, al remitirse el tanto de culpa al Juez o al Ministerio Fiscal, lo lógico es que toda decisión liquidatoria o la adopción de cualquier medida cautelar, se resuelva por el Juez instructor que está conociendo del

asunto y no por el órgano administrativo, que debiera limitarse a llevar a la práctica las decisiones del órgano jurisdiccional.

Por otra parte, la previsión relativa a la sanación de cualquier defecto procedimental que pudiera extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada al delito, constituye claramente un exceso legal carente de justificación alguna que, muy previsiblemente, acabará convirtiendo en presuntos delitos muchas actuaciones inspectoras viciadas. El peligro es tan obvio y la tentación tan fuerte, que no vale la pena que nos detengamos en ulteriores explicaciones. Sorprende, sin embargo, el descaro del autor del Anteproyecto de Ley. Parece incidirse además en un aspecto no abiertamente confesado, consistente en que aquellos vicios procedimentales existentes en el expediente, no incidan en el ámbito penal, de manera que este no se vea influido por el régimen de irregularidades o de invalidez de los actos administrativos que establece la legislación tributaria. Una precaución, a nuestro juicio, infundada, pues la concurrencia de cualquier vicio o defecto procedimental no debe suponer el rechazo total del expediente en la vía penal o la posibilidad de que el juzgador no pueda tener en cuenta el contexto en el que ese defecto se produce a la hora de dictar sentencia acogiendo para ello el carácter global de la prueba practicada y su sano juicio.

41. Artículo 251: Se prevén excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública

La previsión contenida en este precepto revela hasta qué punto lo único que prima en la regulación contenida en este Título VI no es un mínimo respeto a los principios constitucionales, sino la potencial recaudación derivada de unas actuaciones administrativas que, por falta de tiempo, de medios o peligro de prescripción, no están cercanas a la liquidación de la que se ocupaba el precepto anterior. En tal sentido, la filosofía de esta previsión resulta absolutamente incoherente con dicho precepto, transparentando diáfananamente esa crítica que acabamos de señalar (cuando interesa se liquida y cuando no, se omite toda actuación, en un ejemplo *ad libitum* de ejecución o inacción). Máxime cuando en su punto segundo no se prohíben las actuaciones inquisitivas realizadas durante el periodo de suspensión que se abre con las actuaciones judiciales y que se dice que se tendrán por inexistentes. Distinguir, por lo tanto, los casos en que la Administración Tributaria puede perseverar en sus funciones indagatorias y liquidatorias, exigirá saber con mucha precisión si nos hallamos ante los supuestos regulados en el artículo 251 o ante los previstos en el artículo 250 (prohibiéndose los primeros y alentándose los segundos) con todo lo que ello puede comportar. El aumento de la litigiosidad en este punto está más que asegurado. Por otra parte, remitir el tanto de culpa al Juez o al Ministerio Fiscal sin haber concluido mínimamente las indagaciones capaces de arrojar luz sobre la posible comisión del delito, ni quién es el obligado tributario para evitar la prescripción del delito implica reconocer abiertamente las dudas sobre el elemento objetivo del tipo penal o la naturaleza y participación del presunto inculpado, lo que generará problemas de todo tipo al Juez de Instrucción y al Ministerio Fiscal, además de complicar extraordinariamente el momento mismo de la interrupción de la prescripción. Sobre esto último convendría advertir que aun cuando pudiera parecer sencillo, la determinación exacta del momento en el que se considera consumado el delito de defraudación tributaria, como *dies a quo* a efectos del cómputo del periodo prescriptivo, no es

en absoluto pacífica, lo que acrecienta las dificultades inherentes a toda instrucción penal²⁷. Dicho plazo, en principio, será el mismo tanto para el autor material del ilícito penal (generalmente el contribuyente) como para el asesor fiscal o cualquier otro tercero en su condición de cooperador necesario²⁸, pero lo cierto es que la jurisprudencia del Tribunal Supremo no se ha pronunciado acerca de los plazos aplicables a la participación en el delito y la doctrina admite directa e indirectamente la prescripción individual de los distintos intervinientes en el hecho, lo que en buena lógica debería comportar también la aplicación de diferentes plazos prescriptivos según sea el grado de participación de cada sujeto²⁹. Además, y por si lo anterior no bastara, con relación al inicio del cómputo prescriptivo en la participación delictiva, la doctrina se encuentra dividida, toda vez que, para un sector, como consecuencia de la vigencia del principio de accesoriedad, el cómputo debe iniciarse en la fecha de la comisión del hecho principal³⁰, mientras que otro sector doctrinal en cambio, estima que el cómputo ha de realizarse individualmente, por lo que el hecho penal de cada uno de los partícipes comenzaría a prescribir a partir de la realización de su propia y personal contribución al delito³¹. En realidad, no existen razones legales poderosas que obliguen a establecer un cómputo individual de la prescripción porque con independencia de que la teoría de la accesoriedad tampoco pueda ofrecer una respuesta acabada, segura y unívoca, lo cierto y verdad es que el delito cometido no es otro que el delito del autor (contribuyente), a cuya realización el partícipe (asesor fiscal o cualquier tercero) coopera, de tal suerte que el cómputo de la prescripción debe iniciarse, para todos,

²⁷ Conviene advertir, además, que en los tributos de declaración periódica (por ejemplo, IVA) a efectos de la prescripción se debe tener en cuenta como día inicial del cómputo no la fecha de finalización del plazo de presentación de cada una de las declaraciones trimestrales, sino el 30 de enero del año siguiente, toda vez que al ser los periodos de declaración inferiores a 12 meses (al ser trimestrales), el importe de lo defraudado debe referirse al año natural completo. Tal es la doctrina de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 21 de septiembre de 2000. Tanto la doctrina como la jurisprudencia entienden que cuando el legislador penal se refiere al momento de comisión del delito, está adoptando el criterio del resultado o, en general, el de la consumación. Por todas, SSTs de 15 de octubre de 2001, de 26 de octubre de 2001, de 21 de diciembre de 1999, de 9 de julio de 1995, de 8 de julio de 1998, de 26 de octubre de 1971, de 27 de diciembre de 1974 y de 1 de junio de 1999.

²⁸ De conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo, «en los casos de continuidad delictiva solo se inicia o arranca el cómputo para la prescripción desde que cesa la actividad antijurídica o se perpetra el último hecho de la cadena punible» (STS de 19 de enero de 2002; en el mismo sentido, SSTs de 17 noviembre de 1964, de 3 de febrero de 1984, de 4 de diciembre de 1985 y de 4 de febrero de 1994).

²⁹ GONZÁLEZ TAPIA, M. I.: *La prescripción en el Derecho Penal*, Dykinson, Madrid, 2003, pág. 100.

³⁰ MORILLAS CUEVA, L.: *Acerca de la prescripción de los delitos y de las penas*, Comares, Granada, 1980, pág. 69; ANTÓN ONECA, J.: *Derecho Penal* (anotada y puesta al día por HERNÁNDEZ GUIJARRO, J. J. y BENEYTES MERINO, L.), 2.ª ed. Akal/Jure, Madrid, 1986, pág. 614; REY GONZÁLEZ, C.: *La prescripción de la infracción penal (en el Código de 1995)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, 2.ª ed. 1999, pág. 126 y ss.; GILI PASCUAL, A.: *La prescripción en Derecho Penal*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 163 y ss. ZAMORA MORENO, M. A.: «La prescripción del delito en el copartícipe rebelde», *RJC*, 1992, pág. 162 y ss.; JESCHECK, H.: *Tratado de Derecho Penal*, Parte General, 4.ª ed. corregida y ampliada, traducción de MANZANARES SAMANIEGO, J. L., Comares, Granada, 1993, pág. 824. También es esta la posición mantenida por la STS de 26 de julio de 1999 en un supuesto de cooperación necesaria.

³¹ BANACLOCHE PALAO, J.: «Algunas reflexiones críticas en torno a la prescripción penal», *Revista de Derecho Procesal*, 1997, n.º 2, pág. 296; PASTOR ALCÓY, F.: *La prescripción del delito, la falta y la pena. Análisis jurisprudencial sistematizado. Comentarios y formularios*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 1995, pág. 43 y ss. También la STS de 7 de marzo de 1993, en el caso de la actividad del inductor en un delito continuado.

en el momento de la consumación del delito³². La importancia que reviste el momento preciso en el que se entiende consumado el ilícito contra la Hacienda Pública es capital, pues este será el *dies a quo* del plazo prescriptivo. Pero la cuestión sobre la consumación del delito fiscal está también directamente relacionada con la naturaleza misma del tipo, pues si se considera este como un delito de mera actividad, la consumación tendría lugar en el momento en que el sujeto activo hubiese realizado los actos necesarios para la obtención del resultado, con absoluta independencia de que el mismo se hubiera alcanzado (piénsese, por ejemplo, en el caso de la obtención indebida de devoluciones tributarias, donde el delito se consumaría con la mera presentación de la declaración, a pesar de que luego no se obtuviera la devolución solicitada). Por el contrario, de considerar el delito de defraudación tributaria como un delito de puro resultado, la consumación no se alcanzaría hasta tanto no se hubiese producido el resultado lesivo para la Hacienda Pública. La doctrina mayoritaria considera el delito de defraudación como un ilícito que exige la producción de un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, de manera que hasta tanto este perjuicio no se hubiese producido, no podría hablarse en ningún caso de consumación de aquel³³. Como puede observarse, un enjambre de problemas que la nueva legislación, lejos de contribuir a su resolución, contribuirá a agitar.

Se suprime no obstante, y debe ser bienvenida, la negativa (instaurada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal) a conceder el trámite de audiencia o alegaciones del obligado tributario cuando la Administración proceda a formalizar la propuesta de liquidación vinculada al presunto delito, que se notificará a aquel concediéndole un trámite de audiencia de 15 días naturales, para que alegue lo que estime oportuno. Tal extremo

³² GONZÁLEZ TAPIA, M. I.: *La prescripción en el Derecho Penal*, op. cit., pág. 183.

³³ En tal sentido RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (dir.), JORGE BARREIRO, A. (coord.), SUÁREZ GONZÁLEZ, C.; LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A.; CANCIO MELIÁ, M. y FEIJÓO SÁNCHEZ, B.: *Comentarios al Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 876. DEL MORAL GARCÍA, A.: *Código Penal. Comentarios y Jurisprudencia*, VV. AA., coord. DEL MORAL A. T. II, Comares, Granada, 2002, pág. 1.987. DE LA CUESTA ARZAMENDI, J. L.: «El fraude en materia de ingresos de la UE», en el *Nuevo Derecho Penal Español. Estudios penales en memoria del profesor Jose Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 1.202. LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A.: «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», *Derecho Penal Económico, Manual de Formación Continuada*, núm. 14, CGPJ, 2002, pág. 381. APARICIO PÉREZ, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 60. En tal sentido, la STSJ de Extremadura, de 29 de enero de 1998, precisa que «la consumación se produce cuando no se ingresa el importe de la deuda dentro del plazo señalado al efecto. La mera presentación de la declaración inexacta antes de la conclusión del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación no constituiría un delito consumado, pues este requiere que el sujeto haya perdido la posibilidad de revocación de lo actuado, por ejemplo, mediante la presentación de una declaración complementaria». De la misma manera, la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado afirma que «los supuestos en que la regularización se produce antes de la consumación delictiva no encajan en el artículo 305.4, por tratarse de casos de desistimiento voluntario que impiden la consumación del delito fiscal». Por su parte, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 26 de julio de 1999, 6 de noviembre de 2000 y 3 de enero de 2003 ha señalado que «tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos –como sucede en el caso actual–, lo relevante penalmente es la omisión, es decir, la elusión del pago del impuesto (...) En consecuencia, no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria».

merece un juicio muy positivo desde la perspectiva de la seguridad jurídica y la presunción de inocencia de los contribuyentes, sobre todo en ilícitos tan técnicos y con tan marcados flancos a la dispar interpretación que de unos preceptos, como los tributarios, realizan tanto la Administración como los contribuyentes. Eso sí, dichas alegaciones no servirán de mucho, pues contra la liquidación no cabrá recurso administrativo alguno, tal y como veremos dentro de un momento.

Dentro de todas estas previsiones, tan potencialmente lesivas, insistimos, para los principios constitucionales más elementales, al menos se prevé la imposibilidad de exigir intereses de demora por la liquidación que pudiera dictarse como consecuencia de la retroacción de actuaciones por el tiempo transcurrido entre la recepción judicial en el registro de la Administración competente y la notificación de la reanudación de actuaciones. Sin embargo, también aquí cabe criticar abiertamente una regulación que desprecia el hecho de la notificación a la Abogacía del Estado –que no olvidemos actúa en representación de la AEAT– en beneficio de la más absoluta comodidad de la Administración, que no tendrá que computar los plazos correspondientes en el mismo momento que el contribuyente a través de su postulación procesal, sino mucho después, siendo claro, además, que resultará muy difícil, por no decir, imposible, determinar cuándo realmente tuvo conocimiento la Administración de la resolución judicial (dicho momento debería computarse desde el mismo día en que se practicara la notificación de la resolución judicial a la Abogacía del Estado).

42. Artículo 252: Se especifican los supuestos en los que se entiende realizada la regularización voluntaria

Se exige en este precepto una regularización de la situación tributaria del contribuyente y el pago completo de la deuda por parte de este. La previsión resulta criticable, desde el momento en que el sujeto pasivo puede reconocer el impago, pero carecer de medios suficientes para hacer frente a la deuda tributaria. Lo que sí parece conveniente es la posibilidad de desterrar comportamientos de pago parcial o fraccionado, tendentes a alcanzar el umbral necesario para evitar la consideración criminal de la conducta (120.000 €). Asimismo, la previsión del tercer y cuarto párrafo del precepto, al señalar que lo dispuesto en él será de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, debería entenderse únicamente para aquellos casos en los que por la diferencia entre el plazo de prescripción administrativa y penal (más que notable, al ampliarse el plazo de esta última con ocasión de la reforma penal) determine la supervivencia de la responsabilidad derivada del delito. No tendría sentido lo contrario, y nos remitimos a las consideraciones anteriormente vertidas sobre la irrelevancia que a la prescripción otorga el Anteproyecto de Ley cuando de ingresar por parte del contribuyente se trata, haciendo tabla rasa de los valores inherentes al principio de seguridad jurídica.

43. Artículo 254: Se prevé la inimpugnabilidad de las liquidaciones administrativas vinculadas a supuestos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública

Se reitera aquí de nuevo lo previsto en el artículo 253 atinente a la irrelevancia de los defectos procedimentales en que pudieran haber incurrido las actuaciones administrativas inspectoras,

aspecto este sobre el que ya hemos vertido las consideraciones negativas oportunas. Pero con todo, no es esto lo más grave, sino la imposibilidad de impugnar una liquidación que sigue siendo administrativa por muy asociada que se pretenda con los hechos determinantes de la denuncia o querrela presentada. Se juega así a todas las barajas, resultando a la postre una regulación incoherente y falaz, pues si la liquidación es administrativa, como lo es, debe ser impugnable, y si no lo es, no debería permitirse su práctica, estando ya los hechos presuntamente delictivos sub iúdice y en instrucción ante la jurisdicción penal. Se crean así institutos jurídicos que abjurán de su verdadera naturaleza jurídica, convirtiéndose en híbridos que únicamente responden a una mal entendida eficacia administrativa práctica, tan rechazable como espuria³⁴. Conviene advertir que con tan ocurrente previsión normativa —una liquidación administrativa (con todo lo discutible que puede llegar a ser esta, al manejar conceptos tan interpretables como los tributarios) que presupone dolo pero respecto de la cual no se puede articular recurso alguno que la rebata— se arrumba caprichosamente con una tradición jurídica bien consolidada al servicio de los principios constitucionales de mejor prosapia y relevancia jurídica —especialmente la tutela judicial (*ubi ius, ibi remedium*)— e incluso se incide en la tradicional condición del binomio genérico poder público-ciudadanos, que no puede describirse únicamente como una relación general de poder o supremacía general (en la clásica posición de la doctrina alemana con LABAND y MAYER), sino como un entramado de posiciones activas y pasivas para las dos partes que, además de esas situaciones de aparente sujeción general, también demuestra el «status libertatis» que garantiza la incolumidad del ámbito personal, tal y como ha consagrado el principio de legalidad universal de la actuación administrativa consagrado en el artículo 103 de la CE al aludir al «sometimiento pleno a la Ley y al Derecho» de toda actuación administrativa y la vinculación de «todos los poderes públicos» sin excepción, a los derechos fundamentales (art. 53.1 CE). Tirando de empatía y poniéndonos en el lugar del redactor del Proyecto, quizás pudiéramos pensar que tal medida resulta lógica, pues lo contrario podría originar cuestiones prejudiciales entre la jurisdicción contencioso-administrativa y la penal. Sin embargo, ese peligro se hubiera conjurado de no haberse modificado la competencia liquidatoria de la jurisdicción penal en favor de la Administración Tributaria, olvidándose además que por mucho empeño que se ponga en el hecho de que

³⁴ El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, página 3, percibe perfectamente el problema subyacente a una previsión centrada únicamente en la eficacia administrativa, por más que ello pueda poner en cuestión la entera coherencia del sistema: «En aras de una pretendida eficacia recaudatoria, se fuerza el armazón, bien entramado con el resto del ordenamiento jurídico, de la redacción de la LGT. Así ocurre, por ejemplo, con el conflicto en la aplicación de la norma, que, en total contraposición con la redacción anterior, viene a establecer una suerte de responsabilidad objetiva; o con el instituto de la prescripción, que se desconfigura de tal modo que compromete gravemente el principio de seguridad jurídica. Por ceñirnos a la materia sobre la que versa el informe de este Consejo, se observa en el Anteproyecto un desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto de la naturaleza de los diferentes actos administrativos (las liquidaciones tributarias previstas en el caso de que se pasen a la jurisdicción penal se configuran como de trámite, pero se le asignan efectos de ejecutividad propias de los definitivos); y de los distintos tipos de liquidaciones tributarias (se introduce un nuevo tipo de liquidación provisional que nada tiene que ver con la construcción normativa y doctrinal sobre la materia, configurándose como acto no reclamable, sin modificar el art. 227.2 LGT). Es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo, sino también a los colindantes. De ello nada bueno se puede esperar. Se producirán fisuras, que serán bien aprovechadas por quienes no estén en la disposición de contribuir al mantenimiento de las arcas públicas».

el procedimiento penal no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda liquidada, el propio artículo 305 del CP contempla la posibilidad de suspensión del procedimiento administrativo en aquellos casos en los que así lo determine el Juez de instrucción.

Con esta regulación, los redactores del Anteproyecto parecen anclados en el Estado legal, donde los derechos dependían de las definiciones del legislador y eran exigibles y delimitables en la medida en que este lo permitía (el legislativo es un poder ilimitado, sin ninguna restricción material y tan absoluto como lo era el poder del monarca en el antiguo régimen). Sin embargo, ya no nos hallamos en ese Estado legal (porque la Ley tiene límites materiales), sino más bien en otro constitucional, y el quicio sobre el que gira la transformación del Estado de Derecho legal en Estado constitucional de Derecho, no es otro que la reducción de la omnipotencia de la Ley, que ve sometidas sus determinaciones a la Constitución, reponiendo a esta en el vértice jerárquico del ordenamiento general³⁵.

Sobre esta vieja tentación del Derecho Administrativo en la creación de relaciones especiales de sujeción capaces de garantizar más nítidamente la eficacia administrativa³⁶, tuvo que pronunciarse expresamente el TC en Sentencia de 29 de marzo de 1990, recordando la necesidad de observar los derechos constitucionales sin paliativos (sobre todo, como es el caso, cuando el procedimiento administrativo de liquidación está íntimamente unido al proceso penal, lo que exige reconocer la observancia de los principios y garantías del art. 24 CE). A tal efecto, la referida Sentencia dirá que «la distinción entre relaciones de sujeción general y especial, ya en sí misma imprecisa, no puede desvirtuar la naturaleza del acto administrativo y sin que (...) y esto es más importante, pueda dejar de considerarse al respecto la posibilidad de que dicho acto incida en los derechos del administrado (...) con el riesgo de lesionar derechos subjetivos», pues «siempre deberá ser exigido (...) el cumplimiento de los requisitos constitucionales de legalidad formal –se trataba de un caso de sanciones administrativas a un preso, ex art. 25.1 CE– como garantía de la seguridad jurídica del ciudadano»³⁷. Las facultades de la Administración revisten siempre el carácter de potestades funcionales, en cuanto habilitadas por el ordenamiento jurídico para «servir con objetividad los intereses generales», pero los ciudadanos, como bien ha advertido la doctrina, gozan también de la potestad de poner en marcha el aparato de la Justicia en defensa del propio patrimonio jurídico amenazado o lesionado, «el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos» (art. 24.1 CE), de la cual viene a ser una especificación la potestad de acción

³⁵ MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General I*, 2.ª edición, Iustel, Madrid, pág. 337.

³⁶ Como es el caso pretendido por el Anteproyecto, donde la regulación legal prevista ocupa todo el espacio que media entre la regla abstracta y la aplicación concreta, usurpando también el ejercicio de una función que le es completamente ajena e impidiendo que pueda desarrollarse ante los Jueces con todas las garantías debidas en un Estado de Derecho.

³⁷ La STC de 14 de julio de 1981, insistirá en la idea de los derechos constitucionales como derechos subjetivos: «En primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derechos de los individuos no solo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un estatus jurídico o la libertad en un ámbito de la existencia. Pero, al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto esta se configura como marco de una convivencia humana, justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y, más tarde, en el Estado Social de Derecho o el Estado social y democrático de Derecho, según la fórmula de nuestra Constitución».

judicial frente al actuar de la Administración, que igualmente reconoce la CE a los ciudadanos (art. 106.1)³⁸. El tradicional derecho subjetivo que tiene todo ciudadano cuando se ve perjudicado en su ámbito material o moral de intereses por actuaciones administrativas ilegales para defender y restablecer la integridad de sus intereses, es cercenado por esta previsión normativa, tan abusiva como inconstitucional, pues olvida que una lesión al derecho a la tutela judicial efectiva, pone en cuestión el sistema constitucional entero, toda vez que los derechos fundamentales enunciados en los artículos 15 a 30 no solo tienen el rango supremo constitucional, sino aun el rango reforzado dentro de la Constitución misma que les destaca de todo el resto (al ser valores superiores, ex art. 1.1 CE) y les hace por fuerza presidir el proceso mismo de interpretación constitucional, de forma tal que cuando se trata de su protección o de su vulneración «nada es trivial e inimportante», como ha manifestado el Tribunal Constitucional en sus Sentencias de 9 de enero de 1985 y de 21 de febrero de 1986, recordando de paso que la interpretación de las normas legales ha de ser favorecedora de tales valores superiores (Sentencia de 16 de febrero de 1988).

Esta previsión normativa contenida en el Anteproyecto, soslaya absolutamente el hecho eminente de que no haya en el ordenamiento jurídico principio alguno que pueda anteponerse a ese valor superior que encarnan los derechos fundamentales, pues este domina a todos y no puede ser subordinado por ninguno [recordemos que tales derechos, como la tutela judicial efectiva, se benefician de su eficacia inmediata, vinculan a los poderes públicos y garantizan su «contenido

³⁸ En tal sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo II*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, págs. 29 y 49, quienes abundan en la idea señalando elocuentemente lo siguiente: «Ha de hablarse de potestades en este supuesto; la acción, como posibilidad de excitar el funcionamiento de los órganos judiciales y de forzarles a un pronunciamiento decisorio sobre una pretensión no está condicionada a la titularidad de un derecho subjetivo en defensa del cual esa acción se movilice, según la concepción tradicional. Esa titularidad de un derecho específico será condición de la Sentencia estimatoria, pero no de la acción misma, la cual no promete en su resultado ningún contenido. Cualquiera puede promover un pleito pidiendo la casa del vecino, o, en nuestro caso, a la Administración la conducta más imaginativa o arbitraria: la potestad de acción posibilita la apertura del proceso, y ese es su contenido propio, no un determinado resultado, que está ligado ya a las cuestiones de fondo que en dicho proceso habrán de ventilarse (...) Es frecuente llamar la atención (y, en ocasiones, con un matiz de reproche apenas velado desde posiciones de signo autoritario fácilmente identificables) acerca del escaso desarrollo de la teoría de los deberes públicos, que contrasta –se dice– con la abundante literatura que a partir de la Revolución Francesa se ha dedicado a los derechos de este carácter. Esta observación, en lo que pueda tener de cierta, encuentra cumplida explicación en los propios orígenes del Estado de Derecho en cuanto forma histórica de solución de la permanente tensión entre el Poder, que tiende por esencia a la dominación, sin reconocer fronteras ni obstáculos a su continua expansión, y el Derecho, cuyo papel es, justamente el de acotar el legítimo ejercicio de aquel dentro de unos límites determinados, que aseguren a los ciudadanos un ámbito de libertad. En el campo del Derecho Público ese es, y no puede dejar de ser, el problema primero y la específica forma de plantearse la lucha por el Derecho. Esto supuesto, resulta inevitable que la teoría de los deberes públicos no haya tenido en la historia contemporánea un desarrollo semejante a la de los derechos. En definitiva, aquellos se desprenden del reconocimiento mismo de las potestades públicas, de cuyo ejercicio en particular surgen eventualmente, lo cual hace innecesaria su afirmación específica; los derechos, en cambio, necesitan constantemente de esa afirmación estando como están en trance permanente de ser desconocidos o conculcados (...) al reconocer al ciudadano una acción jurisdiccional para lograr la eliminación de los actos administrativos que incurrieren en cualquier forma de infracción del ordenamiento jurídico (art. 70.2 LJ), la jurisprudencia o las Leyes no están atribuyendo a dicho ciudadano una función abstracta de fiscalizador de la observancia objetiva de la legalidad por la Administración, una función de Ministerio Fiscal; por el contrario, le están reconociendo un verdadero derecho subjetivo para defender su libertad cuando este se siente injustamente (*id est*: ilegalmente) atacada por la Administración».

esencial» frente al legislador mismo (art. 53.1 CE)]. Asimismo, con la promoción de esta medida contenida en el Anteproyecto de Ley, el Gobierno olvida la obligación positiva que tiene de servir a los derechos fundamentales en los términos del artículo 9.2 de la CE, es decir, promoviendo las condiciones para asegurar la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva, removiendo todos los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud pues, como ha recordado la STC de 11 de abril de 1985, «de la obligación de sometimiento de todos los poderes a la Constitución no solamente se deduce la obligación negativa del Estado de no lesionar la esfera individual o institucional protegida por los derechos fundamentales, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de tales derechos y de los valores que representan, aun cuando no exista una pretensión subjetiva por parte del ciudadano».

De no remediarlo el Parlamento, esta previsión normativa incurrirá en inconstitucionalidad por no respetar el «contenido esencial» de un derecho fundamental a que obliga el artículo 53.1 de la CE, y entrará en plena contradicción con los artículos 7 de la LOPJ y 62.1 a) de la LRJPAC (SSTC de 23 de noviembre de 1981 y de 30 de junio de 1982), pues frente a intereses puramente gestores de la Administración Tributaria, ha de prevalecer, sin duda, la proclamación constitucional como «fundamentales e inviolables» de los ámbitos privados de autonomía, participación y prestación de los ciudadanos³⁹. Con esta medida se pretende justo lo contrario, asegurar la insumisión de la Administración al Derecho, pervirtiendo de paso el principio de legalidad, que debe garantizar precisamente lo contrario, pues como recuerda la STS de 14 de abril de 1971, «el procedimiento administrativo tiene la doble finalidad de servir de garantía de los derechos individuales y de garantía de orden de la Administración y de justicia y acierto en sus resoluciones».

Por otra parte, conviene no olvidar (*nihil novum sub solem*) que la «huida» de control jurisdiccional de ciertas decisiones de la Administración fue algo muy común con anterioridad a la entrada en vigor de la Constitución de 1978. Ese fue el caso, por ejemplo, de las aberrantes sanciones «de plano» en materia de orden público o de disciplina académica, contundentemente criticadas por la doctrina y la propia jurisprudencia. Pero la tentación sigue ahí⁴⁰, amenazando la necesaria com-

³⁹ La jurisprudencia ya se ha pronunciado abiertamente contra las Leyes que desconocen o limitan el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, o suponen un desconocimiento de las funciones que deben corresponder a los Jueces y Tribunales [así, por ejemplo, la STC 39/1983, de 16 de mayo, reconoció que la limitación del derecho a recurrir contenido en el art. 40 f) de la LJCA de 1956, era inconstitucional; la STC 80/1983, de 10 de octubre, que también lo era la exclusión de control de las resoluciones dictadas por el Tribunal de Defensa de la Competencia]. En este mismo sentido, son incontables las decisiones que condenan intervenciones del legislador que reducen la plenitud de acción de la Justicia, la limitan o tratan de sustituirla (SSTC 1/1981, de 26 de enero, 101/1984, de 4 de noviembre, 85/1988, de 6 de mayo, 145 y 164/1988, entre otras muchas). En todos estos pronunciamientos se enfatiza en la lesión que supone el desconocimiento de la reserva jurisdiccional respecto de decisiones que tienen que estar sometidas a su control, ex artículos 103.1 y 106 en relación con los artículos 24 y 117.3 de la CE. Tal exigencia envuelve la práctica totalidad de los derechos procesales, que, muchos más determinantes y precisos, han de aplicarse en materia sancionadora o penal (art. 25.1 CE). Además, todo ello supone una alteración de la lógica de la separación de poderes y la obstaculización o, incluso, la usurpación de la función jurisdiccional por el legislador que, en todos estos casos, no solo afecta al ejercicio de los derechos individuales, sino que impide su protección por el orden jurisdiccional encargado de enjuiciar las controversias que afectan a aquellos.

⁴⁰ En tal sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso...*, op. cit., pág. 455, advierten de dicho peligro: «La Constitución vigente ha modificado esta situación al cerrar el paso a toda exención jurisdiccional, que hay que entender

patibilidad que debe existir entre la protección de los derechos ciudadanos con la salvaguarda de los valores comunitarios que incorpora el Derecho objetivo y que el deber de contribuir, a través de la solidaridad que porta en su seno, está llamado a garantizar. Por otro lado, conviene advertir que esta singularidad o especialidad que en la materia tributaria se quiere introducir (liquidación administrativa irrecurrible ante la jurisdicción), daña al propio procedimiento administrativo en su esencia más medular y en su triple dimensión de vehículo de participación de los ciudadanos en la elaboración de las decisiones administrativas, de mecanismo de garantía de los derechos de los particulares y de cauce para la pronta y eficaz satisfacción de los intereses generales.

Lo más específico del procedimiento administrativo es su carácter contradictorio, es decir, la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y de que estos sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva. Justamente por eso la propia LRJPAC garantiza dicha contradicción, asegurando incluso la llamada al procedimiento, en todo caso, de aquellos que, sin haberlo iniciado, ostenten también derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte (arts. 31 y 34), decisión que, en otro caso, se consideraría viciada de nulidad (SSTS de 5 de febrero y 7 de mayo de 1988, entre otras muchas). Por eso, incluso estos terceros (los interesados) resultan investidos por la Ley de una serie de derechos en orden a su participación activa en el desarrollo del procedimiento: derecho a conocer en cualquier momento el estado de la tramitación de los procedimientos y a obtener copias de documentos contenidos en ellos [(art. 35 a)]; identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos [(art. 35 b)]; a formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de audiencia, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano competente al redactar la propuesta de resolución [arts. 35 e) y 79], a proponer aquellas actuaciones que requieran su intervención o constituyan trámites legal o reglamentariamente establecidos (art. 78) y a intervenir en la práctica de los actos de instrucción correspondientes (art. 85.1), a proponer cualquier clase de pruebas y a intervenir en la práctica de las mismas (art. 81), a tomar audiencia y vista del expediente una vez que este haya sido totalmente instruido y antes de que la propuesta de resolución se haya redactado (art. 84.1), a interponer los recursos procedentes contra las resoluciones y actos de trámite que puedan dictarse, etc. Y por eso justamente y en estricta correlación con estos derechos, el artículo 83.5 de la LRJPAC impone al órgano instructor el deber de adoptar («adoptará», establece imperativamente el precepto) «las medidas necesarias para lograr el pleno respeto de los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento». Por todo ello, si estos derechos se negasen o conculcasen, es decir, si se eliminara arbitrariamente la posibilidad de contradicción, so pretexto de especialidades más o menos reales, no podría hablarse siquiera de la existencia de un verdadero procedimiento en sentido jurídico⁴¹.

derogada ya pura y simplemente por la propia norma fundamental, supuesto que esta afirma sin excepción posible la competencia de los Tribunales para controlar "la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican" (art. 106. 1), así como el derecho de todos "a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión" (art. 24. 1). Con todo, el recordatorio de la doctrina tradicional que acaba de hacerse dista mucho de ser impertinente en estos momentos».

⁴¹ Así, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso ..., op. cit.*, pág. 474.

Pues bien, ni más ni menos, esto es lo que pretende, si no lo remedia la tramitación parlamentaria, el Anteproyecto de reforma de la LGT con esta previsión lesiva del artículo 24 de la CE. Algo que extraña especialmente, pues este precepto es, en relación con la posibilidad de establecer especialidades que nieguen, eliminen o limiten la posibilidad de contradicción entre la Administración y el ciudadano, particularmente concluyente. Desde sus mismos albores, la jurisprudencia constitucional dejó perfectamente claro que, si bien el artículo 24 de la CE contempla prima facie el orden penal, la interpretación del mismo debe hacerse «teniendo en cuenta que la Constitución incorpora un sistema de valores cuya observancia requiere una interpretación finalista de la Norma Fundamental». Esa interpretación –añade– «nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9.º de la Constitución», por lo que «la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculcado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga». De todo ello, la mejor doctrina ha inferido una conclusión fundamental centrada en la inconstitucionalidad de un procedimiento que no respetase las garantías a las que alude el Tribunal Constitucional: «El razonamiento del Alto Tribunal, al situar su centro de gravedad en la interpretación finalista del artículo 24, contribuye a poner de manifiesto, más allá de los límites propios del ejercicio de la potestad punitiva, penal o administrativa, en los que la Sentencia se mueve, que lo que en dicho precepto se consagran son principios esenciales en materia de procedimiento, principios que giran en torno a los derechos de defensa de los afectados, supuesto que la Constitución proscribiera cualquier posible forma de indefensión, ya sea total o parcial, esto es, cualquier disminución indebida de las posibilidades de hacer valer los propios derechos e intereses legítimos. En términos constitucionales estrictos no hay, pues, procedimiento válido si no existe igualdad de oportunidades entre las partes en cada una de las piezas, trámites o momentos procesales, esto es, si no existe un auténtico debate contradictorio tanto sobre los hechos, como sobre su calificación jurídica (Sentencia Constitucional de 10 de abril de 1981). El principio de contradicción ilumina así todas las fases del procedimiento administrativo y es a su luz como deben interpretarse todas y cada una de sus normas reguladoras y como deben valorarse todas y cada una de las actuaciones que lo integran»⁴².

Finalmente, olvida el redactor del Anteproyecto que la Administración no solo está sometida a la Ley, sino que lo está al Derecho, noción más amplia que incluye normas superiores e inferiores a la Ley, supranacionales y estatales, además de implicar también sometimiento a los principios, valores y garantías de los derechos y libertades⁴³. En tal sentido, la STC 21/1981, de 7 de julio, recordará a este respecto que: «no cabe desconocer, sin embargo, principios de alcance universal que subyace a la Declaración Universal y a los diversos Convenios internacionales sobre derechos humanos, ratificados por España, y que, asumidos como decisión constitucional básica,

⁴² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso...*, op. cit., pág. 475.

⁴³ Sin duda le resultaría provechoso al autor del Anteproyecto, leer la controversia entre VEDEL, G. y EISENMANN, CH. que permitió luego a FAVOREU, L. hablar de ese formidable cambio de perspectiva en el ordenamiento administrativo, representado de modo muy exacto y expresivo por la «constitucionalización del Derecho».

han de informar todo nuestro ordenamiento jurídico» (en idéntico sentido, SSTC 27/1981, de 20 de julio, 103/1983, 65/1990, 66/1990 y 67/1990, todas estas últimas de 5 de abril)⁴⁴.

44. Artículo 255: Se prevé la recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública

Esta previsión normativa transparenta lo que se señalaba en las observaciones al precepto anterior. El único interés del autor del Anteproyecto es el cobro de las liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria y que devienen además inimpugnables al asociarse a la denuncia o querrela. Una vez más el pretendido valor de la eficacia administrativa, arrumba institutos jurídicos bien consolidados y pacíficos, rindiendo un flaco favor a los intereses a los que se dice servir.

45. Artículo 256: Se restringen extraordinariamente los motivos oponibles a los actos del procedimiento de recaudación encaminados al cobro de la deuda liquidada incurso en proceso penal

La previsión del Anteproyecto de Ley en este punto es bien significativa, pues si en preceptos anteriores ya se limitaba directamente la posibilidad de impugnar la liquidación, lo propio se hace aquí, impidiendo cualquier intento de oposición a los actos del propio procedimiento de recaudación a los que únicamente serían oponibles los motivos contra la providencia de apremio, diligencia de embargo o enajenación de bienes embargados, y ni siquiera eso, pues alguno de esos motivos ya sabemos que también ha sido limitado por el propio Anteproyecto, tal y como, por ejemplo, acontece con la prescripción del derecho a exigir el pago. Un nuevo exceso legal, claramente rechazable.

46. Artículo 257: Se reconocen los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria

Menos mal que el Anteproyecto, al menos, no acaba abjurando completamente del principio de división de poderes –verdadero eje medular del Ordenamiento jurídico– y aunque no prevé el acatamiento de la correspondiente decisión judicial (tal y como debería hacer), señala que la liquidación se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la propia cuantía de la defraudación. Se declaran además incólumes las actuaciones derivadas de liquidaciones no ajustadas a lo dispuesto por el pronunciamiento judicial (ya sea absolutorio, de condena o de inexistencia de indicios racionales de criminalidad). Asimismo, hay que agradecer la previsión contenida respecto de la liquidación finalmente dictada en aplicación de lo dispuesto por el Juez, al declararse sujeta al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria.

⁴⁴ La jurisprudencia constitucional afirmará que los derechos consagrados en el artículo 24 de la CE «son valores que se encuentran en la base» de la Constitución (SSTC 63/1982, 122/1983, 18/1983, 18/1984, 83/1984, 156/1986, 113/1994 y 107/1996).

CONDICIONES QUE SE DEBEN CUMPLIR PARA SUBIR EL IVA Y QUE AHORA NO SE DAN

Jesús Gascón Catalán

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

La Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español y los organismos internacionales han propuesto subir el IVA en España para reequilibrar el sistema tributario y, especialmente, para afrontar una devaluación fiscal.

Sin embargo, el Gobierno español ha descartado subir el IVA. La decisión es correcta porque la economía española, aunque mejora, todavía no está creciendo lo suficiente.

En el futuro, si la economía y los ingresos tributarios crecen de manera sostenida, se puede analizar una nueva subida del IVA para mejorar la eficiencia del sistema tributario español.

En cualquier caso, habría que establecer compensaciones en el IRPF y en determinados programas de gasto para evitar que la nueva reforma fuera regresiva. Por otra parte, la situación de la Seguridad Social y la importancia de sectores como el turismo desaconsejan una devaluación fiscal.

Palabras claves: IVA, subida de impuestos y devaluación fiscal.

Fecha de entrada: 09-10-2014 / Fecha de aceptación: 21-10-2014

CONDITIONS TO BE MET TO RAISE VAT, BUT NOW THEY DO NOT EXIST IN SPAIN

Jesús Gascón Catalán

ABSTRACT

The Spanish Experts Committee for tax reform and some international agencies have recommended that Spanish VAT rates should be increased to rebalance the tax system and especially to face a fiscal devaluation.

However, the Spanish government has ruled out a VAT increase. The decision is correct because the Spanish economy, although improved, still is not growing as much as would be desirable.

In the future, if the economy and tax revenues grow steadily, again we can study a new VAT rise to improve the efficiency of the Spanish tax system.

In any case, we should establish some compensation in the personal income tax and certain spending programs to prevent the new reform becomes regressive. Moreover, the financial status of Social Security and the importance of sectors such as tourism in Spain discourage fiscal devaluation.

Keywords: VAT, tax increase and fiscal consolidation.

Sumario

1. Introducción
2. Justificación de la propuesta de la Comisión Lagares
3. Estado de situación
 - 3.1. Los tipos de IVA en España
 - 3.2. Las cotizaciones sociales en España
4. El debate en los organismos internacionales
 - 4.1. Sobre los tipos de IVA
 - 4.2. Sobre las devaluaciones fiscales
5. El debate en la doctrina
 - 5.1. Sobre los tipos de IVA
 - 5.2. Sobre las devaluaciones fiscales
6. Perspectivas para España
 - 6.1. Sobre los tipos de IVA
 - 6.2. Sobre las devaluaciones fiscales
7. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

En el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español (LAGARES et ál. 2014) se proponía limitar la aplicación del tipo reducido de IVA, junto con un incremento de la tributación medioambiental, para conseguir un aumento recaudatorio equivalente a un punto del PIB (unos 10.000 millones de euros) con el objetivo de financiar una reducción del mismo importe de la imposición personal y societaria.

De igual forma, aunque en este caso advirtiendo que debía hacerse en condiciones ideales de suficiencia fiscal y de solvencia actuarial de la Seguridad Social, se proponía una reducción de 3 puntos porcentuales de las cotizaciones sociales, también equivalente al 1 % del PIB, a financiar con un incremento del tipo general del IVA que incrementase la recaudación en idéntico importe.

La Comisión estimaba que la primera medida podía favorecer un crecimiento del 0,3 % del PIB. Con la segunda, el crecimiento del PIB se estimaba en el 0,7 %.

Sin embargo, estas propuestas han sido desestimadas por el Gobierno. Así, el proyecto de Ley de modificación de la Ley del IVA¹ presentado en el contexto de la reforma fiscal, cuya entrada en vigor se producirá, según los casos, en 2015 y 2016, no modifica los tipos del impuesto². Por tanto, las reducciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades³ previstas en la citada reforma no serán financiadas con una reclasificación de los bienes y servicios que tributan al tipo reducido. De igual forma, se ha descartado la reducción de las cotizaciones sociales⁴ propuesta por la Comisión.

La evolución favorable en 2014 del PIB y de la recaudación tributaria ha sido el argumento esgrimido por el Gobierno para avalar la reducción de impuestos directos sin necesidad de subir el IVA.

¹ Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 6 de agosto de 2014.

² No obstante, se modifica el tipo impositivo aplicable a determinados productos y equipos sanitarios por motivos de armonización del impuesto [Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11 (NFJ049511)].

³ Estos proyectos del Ley también fueron publicados en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 6 de agosto de 2014.

⁴ En este ámbito, el Real Decreto-Ley 3/2014, de 28 de febrero (convalidado por Resolución de 13 de marzo de 2014), aprobó la llamada «tarifa plana» en virtud de la cual la cuota empresarial a ingresar por contingencias comunes será de 100 euros mensuales en los supuestos de contratos celebrados a tiempo completo, siendo de 75 o 50 euros mensuales en los contratos a tiempo parcial en función de la jornada de trabajo que se realice, siempre que se trate de contratos celebrados entre el 25 de febrero de 2014 y el 31 de diciembre de 2014 y se cree empleo neto. Con carácter general, estas reducciones se aplicarán durante un periodo de 24 meses, si bien, durante los 12 meses siguientes, las empresas con menos de 10 trabajadores también tendrán derecho a obtener una reducción del 50 % de la cotización por contingencias comunes correspondientes al trabajador que sea contratado de manera indefinida.

Tanto la propuesta de la Comisión como la decisión del Gobierno merecen un análisis detenido, y a este propósito se dedica el presente artículo.

2. JUSTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA DE LA COMISIÓN LAGARES

La Comisión Lagares es consciente de la pérdida de neutralidad y del coste recaudatorio que suponen las exenciones y tipos reducidos en el IVA. En especial, toma en consideración que la recaudación del impuesto en nuestro país representaba en 2012 tan solo un 5,5 % del PIB, claramente por debajo de la media de la Unión Europea, más adelante profundizaremos en estas cifras que explican por qué la Unión Europea y los organismos internacionales⁵ nos plantean la necesidad de incrementar el peso de la imposición indirecta en nuestro sistema fiscal y, en particular, de limitar el alcance de los tipos reducidos en el IVA español. En muchos casos se propone, además, financiar con la subida del IVA una disminución de las cotizaciones sociales para reducir los costes laborales e incrementar el empleo en España.

En cualquier caso, la Comisión Lagares proponía actuar selectivamente sobre los tipos reducidos, de manera que no se vieran afectados por la reclasificación los productos que tributan al tipo superreducido por razones de equidad (este tipo de bienes tienen un mayor peso en la cesta de la compra de los contribuyentes de rentas más bajas). De igual forma, para preservar la competitividad del sector turístico y por razones medioambientales y de favorecimiento de la movilidad, consideraba que debería mantenerse la aplicación del tipo reducido a los servicios de hostelería, restauración y al transporte público.

Por lo que se refiere a la devaluación fiscal, es decir, a la reducción de las cotizaciones sociales a financiar con una subida de la imposición sobre el consumo, la Comisión Lagares condicionaba la aplicación de la medida a que quedase plenamente garantizada la suficiencia y solvencia de la Seguridad Social. Ello exige replantearse el sistema de fuentes de financiación de la Seguridad Social (reforzando el mismo con subidas impositivas) o reducir las prestaciones sociales a su cargo (financiando las pensiones de orfandad o viudedad –que son las que tienen un componente contributivo menor– con cargo al Presupuesto General del Estado).

⁵ Las recomendaciones del Consejo de la Unión Europea de junio de 2013 con motivo del rescate de parte de nuestro sector financiero instan a España a limitar el ámbito de aplicación de los tipos reducidos y a mejorar la eficiencia del sistema impositivo aumentando el peso de la imposición indirecta (con corrección, en su caso, del posible impacto negativo de esta medida en la equidad con medidas compensatorias en los impuestos directos). De igual forma, el informe de la Comisión Europea sobre el Programa de Estabilidad 2013 advierte de la excesiva dependencia de la recaudación tributaria en España de la imposición directa y sobre el empleo, lo que lastra la competitividad de nuestra economía. Por su parte, el FMI en julio de 2013 recomendaba aumentar los ingresos públicos a través de la imposición indirecta incrementando el número de productos que tributan al tipo general. Además, proponía reconsiderar el coste fiscal de contratar empleados jóvenes y trabajadores poco cualificados. La OCDE en 2012 también sugería someter un mayor número de productos al tipo general y utilizar el remanente para reducir las cotizaciones sociales, focalizando el esfuerzo en los trabajadores con menores salarios.

También advertía la Comisión que la mejora de la competitividad derivada de la devaluación fiscal solo sería posible si no se tradujese en incrementos salariales (a causa de la posible subida de la inflación que se derivase de la subida del IVA) ni en un aumento de los márgenes empresariales⁶.

En cuanto a los efectos negativos sobre la demanda interna de una subida del IVA, la Comisión entendía que estos se verían más que compensados por los efectos positivos sobre la demanda de trabajo y sobre el nivel de empleo que se derivarían de la reducción de los costes laborales gracias al descenso de las cotizaciones sociales, lo que redundaría en un incremento de la demanda de bienes y servicios debido a las mayores rentas salariales⁷.

Además, la Comisión subrayaba que el aumento de la competitividad del factor trabajo vía reducción de las cotizaciones sociales produciría efectos macroeconómicos similares a una devaluación del tipo de cambio nominal, ya que la subida del IVA no afectaría a las exportaciones puesto que están exentas de este impuesto.

A propósito del efecto favorable sobre las exportaciones de las devaluaciones fiscales, la Comisión Lagares se hace eco del estudio de KEEN et ál. (2012)⁸ que estima que una devaluación fiscal equivalente a un 1 % del PIB –lo que en la media de la OCDE supondría reducir las cotizaciones 2,6 puntos porcentuales y subir el tipo general del IVA en 2,7 puntos– incrementaría las exportaciones netas entre un 0,9 y un 4 %.

Respecto de nuestro país, otros estudios (BOSCA et ál., 2013; Comisión Europea, 2013a) consideran que la devaluación fiscal podría favorecer un incremento del PIB entre el 0,17 % y el 0,46 %, del empleo entre un 0,26 % y 0,6 % y de las exportaciones entre el 0,25 % y el 0,54 %.

Por otro lado, la Comisión Lagares recordaba que en 1995 se produjo una reducción de cotizaciones sociales en paralelo a la subida de un punto porcentual de los tres tipos de IVA, lo que para algunos autores (BAJO et ál., 1999) redujo la tasa de desempleo en 3 puntos porcentuales y provocó un aumento del PIB de 0,2 puntos porcentuales (y una caída de la recaudación del 2,9 %)⁹.

Por otra parte, la Comisión, aunque reconocía que los efectos positivos a largo plazo de las devaluaciones fiscales son más debatibles, confiaba en que la reducción de las distorsiones de la economía derivadas de la reducción de las cotizaciones terminaría produciendo efectos positivos también en el largo plazo.

⁶ O para recuperarse de pérdidas o reducir endeudamiento de la empresa.

⁷ En este punto se observa cierta contradicción, porque por una parte se advierte que la devaluación fiscal no debería traducirse en incrementos salariales, mientras que, por otra, se minimiza el impacto contractivo de la subida del IVA a causa de las subidas salariales que fomentarían el consumo.

⁸ Analizando un panel de países de la OCDE en un periodo de 30 años.

⁹ Los mismos autores (BAJO et ál., 2004) simulaban un descenso de las cotizaciones sociales a trabajadores no cualificados, obteniendo un impacto cuantitativo importante para este colectivo, compensado en el agregado por una cierta sustitución de trabajadores cualificados por no cualificados. No obstante, la Comisión Lagares planteaba la reducción de cotizaciones en términos generales, no focalizada a un colectivo específico.

Obviamente, la Comisión advertía, por último, que los efectos de la devaluación fiscal serían menores, incluso nulos, si una medida similar se implementase simultáneamente por todos los países con los que España compite.

3. ESTADO DE SITUACIÓN

3.1. LOS TIPOS DE IVA EN ESPAÑA

En España se aplican tres tipos impositivos en el IVA¹⁰: el tipo general (21 %), el reducido (10%) y el superreducido (4%).

Resumidamente, tributan al tipo superreducido el pan común, las harinas panificables, la leche, los quesos, los huevos y las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales. También los libros, periódicos y revistas, los medicamentos, las sillas de ruedas, las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con minusvalía, las viviendas calificadas como de protección oficial en régimen especial o de promoción pública, y los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial en ciertas condiciones.

Tributan al tipo reducido, también de forma muy resumida, los alimentos a los que no se aplica el tipo superreducido, los bienes para la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas, el agua, determinados productos sanitarios, las viviendas, y las semillas, bulbos y esquejes. También los transportes de viajeros, la hostelería, los restaurantes, los servicios para agricultores y ganaderos, la limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos, la recogida y tratamiento de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y tratamiento de aguas residuales, las entradas a bibliotecas y museos, los espectáculos deportivos de carácter aficionado, las exposiciones y ferias de carácter comercial, las ejecuciones de obra que se realicen en viviendas de más de dos años para particulares o comunidades de propietarios y que tengan una gran aportación de mano de obra por parte del albañil (al menos el 80 % del precio de la operación), los arrendamientos con opción de compra de viviendas y las ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas principalmente a viviendas.

Los párrafos anteriores muestran con claridad la enorme amplitud del ámbito de aplicación de los tipos reducidos en nuestro país puesto que, prácticamente, alcanzan a todos los ámbitos permitidos por la normativa europea¹¹.

¹⁰ Artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹¹ Según el Anexo 3 de la Directiva 2006/112/CE, pueden aplicarse tipos reducidos –si así lo decide cada Estado miembro– en relación con los siguientes bienes y servicios: productos alimenticios; agua; productos farmacéuticos; equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, transporte de personas y de sus equipajes; libros, incluidos álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos, periódicos y revistas; derecho de acceso

Como explica BEATO (2014), en 1986, cuando se implantó el IVA en España, se decidió no elevar sustancialmente la presión fiscal indirecta existente hasta entonces y, por ello, la determinación de las operaciones que debían ser gravadas al tipo reducido del 6% (en aquel momento no existía un tipo superreducido) se efectuó teniendo en cuenta que en el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE) estaban exentas las entregas de productos alimenticios de primera necesidad. Ante la imposibilidad de declarar estas operaciones exentas en el IVA debido a las exigencias de la armonización comunitaria, se optó por aplicarles el tipo reducido, lo que llevó, a su vez, para evitar un gran número de devoluciones, a aplicar también el tipo reducido a las entregas de las materias primas utilizadas para producir alimentos, a los piensos y a los demás productos de origen animal o vegetal susceptibles de dedicarse a la producción de alimentos.

Igualmente estaban exentas en el IGTE, siguiendo con la explicación de BEATO, las entregas de libros, revistas o periódicos, así como el transporte terrestre de viajeros y sus equipajes, lo que llevó también a la aplicación del tipo reducido del IVA a estas operaciones, aplicación que posteriormente se extendió a todo tipo de transportes de viajeros, no solo al efectuado por vía terrestre. En el caso de las viviendas se estableció el tipo reducido del 6% para todas las viviendas con independencia o no de su carácter social (para incentivar el aumento del parque de viviendas entonces existente), tipo igual al aplicado entonces en el Impuesto sobre Transmisiones. Además, se decidió gravar la hostelería y la restauración al tipo reducido dada su incidencia sobre el turismo.

El tipo general, que se aplica por defecto cuando no procede la aplicación del tipo reducido o superreducido, inicialmente se fijó en el 12% y desde entonces se ha incrementado en 5 ocasiones: en enero de 1992¹² (del 12% al 13%), agosto de 1992 (del 13% al 15%), en enero de 1995 (del 15% al 16%), en julio de 2010 (del 16% al 18%) y en septiembre de 2012 (del 18% al 21%). Solo en 2012¹³ la subida del tipo incluyó también una reclasificación para aplicar el tipo general a

a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones y locales semejantes de carácter cultural; servicios de radiodifusión y televisión; servicios prestados por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor adeudados a los mismos; viviendas proporcionadas, incluidos los servicios de renovación y reparación de viviendas particulares y los de limpieza de cristales y de limpieza de viviendas; bienes y servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria; alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas; servicios de restauración y catering; derecho de acceso a manifestaciones deportivas y de utilizar instalaciones deportivas; asistencia social y de seguridad social por organizaciones caritativas; servicios prestados por funerarias y servicios de cremación; asistencia sanitaria y dental, así como de tratamiento termal; limpieza de las vías públicas, recogida de basuras y tratamiento de residuos; servicios de reparación de bicicletas, calzado y artículos de cuero, prendas de vestir y ropa blanca; asistencia a domicilio, como la ayuda doméstica o el cuidado de niños, ancianos, enfermos o discapacitados; y peluquería.

¹² El IVA comenzó a aplicarse en España en 1986 con un tipo general del 12%, un tipo reducido del 6% y un tipo incrementado del 33% (que en agosto de 1992 bajó al 28% y fue definitivamente suprimido en 1993).

¹³ Con independencia de algunos pequeños ajustes efectuados en los tipos en años anteriores, obligados por la jurisprudencia comunitaria, como sucede ahora con determinados productos y equipos sanitarios.

consumos que antes tributaban a tipos reducidos (como sucedió, con gran polémica, con determinados servicios culturales)¹⁴.

El tipo reducido empezó siendo del 6 % y se elevó al 7 % en enero de 1995, para 15 años después, en julio de 2010, subir al 8 % y, finalmente, en septiembre de 2012, al 10 %.

El tipo superreducido se creó en enero de 1993, en un principio al 3 %, pero en enero de 1995 se situó en el 4 %, sin que haya sido modificado desde entonces.

Con esta estructura de tipos, la recaudación por el IVA en España, como ya vimos, suponía tan solo un 5,5 % del PIB en 2012, lo que nos situaba en el último puesto en la Unión Europea y muy lejos tanto de la media ponderada (7,1 %) como de la media aritmética (7,9 %) de la Unión, todo ello según la publicación *Taxation Trends in EU Member States*, 2014 (Comisión Europea, 2014a).

Cabe destacar que nuestro país constituye claramente una anomalía porque los siguientes países con porcentajes más bajos después de España son Eslovaquia e Italia con un 6,1 % e Irlanda con un 6,2 % y ningún otro Estado miembro baja del 7 %.

Incluso en los años de la fase más expansiva de la burbuja, la recaudación por IVA en España fue de las más bajas de la Unión Europea, alcanzando su techo en 2005 y 2006 con un 6,5 % (la media ponderada en aquellos años fue, respectivamente, del 6,9 % y el 7 % y la media aritmética del 7,9 % y del 8 %). Solo 3 países en 2005 y 4 en 2006 presentaban porcentajes más bajos que España. La crisis y la consiguiente caída de la recaudación han venido a agravar el problema, pero vemos que el IVA español ya presentaba esta debilidad en los años de fuerte crecimiento económico.

También llama la atención que desde 2000 el IVA haya incrementado su peso recaudatorio respecto del PIB en 17 países, mientras que en España ha retrocedido del 6,2 % de 2000 al 5,5 % de 2012, y solo Eslovaquia, con un retroceso de 0,9 puntos porcentuales, presenta una evolución más negativa.

Como más adelante veremos, las recientes subidas del impuesto, aunque mejorarán el porcentaje, no conseguirán sacarnos de los últimos puestos del ranking europeo, lo que es importante tener presente puesto que explica por qué nuestro país sigue y va a seguir en el punto de mira de la Unión Europea y de los organismos internacionales, que seguirán insistiendo en que se corrija esta clara anomalía de nuestro sistema tributario.

El estudio quedaría incompleto si no nos refiriésemos también al peso de la recaudación del IVA sobre la recaudación total proporcionada por el sistema tributario, puesto que nuestra pre-

¹⁴ En concreto, desde el 1 de septiembre de 2012 determinados bienes y servicios pasaron de tributar al tipo superreducido (material de uso escolar) a tributar al tipo general. También pasaron a tributar al tipo general las siguientes operaciones que hasta entonces tributaban al tipo reducido: los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos; la entrada a teatros, circos y demás espectáculos; los servicios prestados por artistas personas físicas; los servicios funerarios; la asistencia sanitaria que no goce de exención, los servicios de peluquería; los servicios de televisión digital y la adquisición de obras de arte.

sión fiscal (expresada como el cociente entre la recaudación total y el PIB) está muy por debajo de la media europea¹⁵. Pues bien, el IVA aporta el 17% del total de la recaudación en España, por debajo tanto de la media aritmética (22,3%) como de la media ponderada (18,1%) de la Unión Europea. En este indicador, nuestro puesto en el ranking europeo es el 26, ya que Francia e Italia se sitúan por detrás, con el 15,6% y el 13,9%, respectivamente¹⁶.

El comportamiento del indicador en España ha sido relativamente estable en el tiempo, ya que en 10 de los últimos 13 años la recaudación por IVA ha supuesto entre el 17% y el 18,1% del total recaudado y solo cayó por debajo del 17% en el periodo 2007-2009. En cualquier caso, desde 2000 a 2012 la caída ha sido de 1,1 punto porcentual (del 18,1% al 17%), descenso que solo es igualado o superado por 4 países de la Unión: Irlanda con 1,1 puntos, Francia y Eslovenia con 1,3% puntos e Italia con 1,7 puntos. Hay que destacar que en 19 Estados miembros el porcentaje ha subido, y el incremento de la media aritmética en la Unión Europea ha sido de 1,8 puntos porcentuales y el de la media ponderada de 0,8 puntos porcentuales.

Por tanto, la conclusión es evidente: el IVA español contribuye en mucha menor medida que en el resto de los países de la Unión Europea a la recaudación tributaria y, además, su peso en el conjunto del sistema tributario español es reducido en términos europeos.

Dos son los principales factores que están detrás de esta realidad: los tipos reducidos se aplican en un gran número de casos y nuestro tipo general tradicionalmente ha sido inferior a la media europea.

Respecto del tipo general, la situación se ha corregido en buena medida con las últimas subidas, como puede verse en el cuadro siguiente de la Comisión Europea (Comisión Europea, 2014b), ya que solo 12 países aplican en 2014 un tipo general superior al 21%, 5 aplican el 21% como España y 10 aplican un tipo general inferior al nuestro. Por tanto, en este momento nuestro tipo general está en línea con la media de la Unión Europea (ligemente por debajo, ya que la media aritmética se sitúa en el 21,6%).

En cuanto a los tipos reducidos, el problema no es tanto que estos sean bajos (aunque el 4% lo es, indudablemente) como de amplitud de la lista de bienes y servicios a los que se aplican. Según la Comisión Lagares, en 2011 solo el 47% del gasto total gravado por el IVA tributaba al tipo general, mientras que el 43% era gravado al tipo reducido y el 10% restante al tipo superreducido. A pesar de la reclasificación de determinados bienes y servicios en septiembre de 2012, esta característica del IVA español sigue siendo una realidad.

¹⁵ La presión fiscal, incluyendo Seguridad Social, se situó en España en 2012 en el 32,5% frente al 39,4% de media ponderada en la UE y el 36,3% de media aritmética entre los 28 Estados miembros. En este indicador nuestro puesto en el ranking europeo es el 19.

¹⁶ No se puede olvidar, por otra parte, que estos países tienen presiones fiscales claramente más altas que nosotros: un 45% Francia y un 44% Italia. También en estos países la recaudación por IVA respecto del PIB es baja, un 6,1% en Italia (puesto 26 del ranking) y un 7% en Francia (puesto 23 del ranking), por tanto, pueden tener un problema de desequilibrio de sus sistemas fiscales debido al escaso peso del IVA en el conjunto, pero no tienen el problema añadido de la falta de suficiencia recaudatoria que tenemos nosotros.

List of vat applied in the member states

Member States	Code	Super Reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	–	6/12	21	12
Bulgaria	BG	–	9	20	–
Czech Republic	CZ	–	15	21	–
Denmark	DK	–	–	25	–
Germany	DE	–	7	19	–
Estonia	EE	–	9	20	–
Greece	EL	–	6,5/13	23	–
Spain	ES	4	10	21	–
France	FR	2,1	5,5/10	20	–
Croatia	HR	–	5/13	25	–
Ireland	IE	4,8	9/13,5	23	13,5
Italy	IT	4	10	22	–
Cyprus	CY	–	5/9	19	–
Latvia	LV	–	12	21	–
Lithuania	LT	–	5/9	21	–
Luxembourg	LU	3	6/12	15	12
Hungary	HU	–	5/18	27	–
Malta	MT	–	5/7	18	–
Netherlands	NL	–	6	21	–
Austria	AT	–	10	20	12
Poland	PL	–	5/8	23	–
Portugal	PT	–	6/13	23	13
Romania	RO	–	5/9	24	–
					.../...

Member States	Code	Super Reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
.../...					
Slovenia	SI	–	9,5	22	–
Slovakia	SK	–	10	20	–
Finland	FI	–	10/14	24	–
Sweden	SE	–	6/12	25	–
United Kingdom	UK	–	5	20	–

3.2. LAS COTIZACIONES SOCIALES EN ESPAÑA

Según *Taxation Trends 2014*, la recaudación proporcionada en 2012 por las cotizaciones sociales en España suponía un 12 % de nuestro PIB, lo que nos situaba en el puesto 13 del ranking europeo, por encima de la media aritmética de los Estados miembros (11,1 %), aunque por debajo de la media ponderada (12,9 %).

Es destacable la estabilidad en el tiempo de la aportación recaudatoria de las cotizaciones, puesto que su peso sobre el PIB español se ha situado en los últimos 13 años siempre entre el 12 % y el 12,4 %, y en 2012 el porcentaje es el mismo que en 2000 (el 12 %). Esta estabilidad no es una especialidad española, ya que también se observa en la evolución de las medias europeas, que experimentan en el periodo analizado mínimas variaciones de 0,1 puntos porcentuales.

El peso de la recaudación proporcionada por las cotizaciones sociales en la recaudación tributaria total española era el 36,8 % en 2012, el noveno porcentaje más alto en el ranking europeo y claramente por encima de la media aritmética (30,9 %) y ponderada (32,4 %) de la Unión Europea. Este peso llegó a ser en 2000 del 35,3 %, pero fue disminuyendo en los años siguientes a causa del impacto de la burbuja inmobiliaria en el crecimiento de los restantes ingresos fiscales hasta situarse en 2007 en el 32,8 %. A partir de entonces, debido al derrumbe de la recaudación de los principales impuestos, el porcentaje ascendió de forma drástica llegando a alcanzar el 40,5 % en 2009. La posterior recuperación, aunque débil, de la recaudación impositiva ha permitido que el peso de las cotizaciones sociales se vuelva a reducir hasta el 36,8 % de 2012. Estas variaciones tan llamativas del porcentaje de hasta 8 puntos porcentuales en el periodo observado no se han producido a nivel europeo, moviéndose las medias acumuladas de los Estados miembros en un abanico porcentual muy inferior (de 2,5 puntos porcentuales).

Por este motivo, es poco significativo que desde 2000 a 2012 se haya reducido la aportación de las cotizaciones a los ingresos tributarios totales en España, mientras que en la media europea se ha

producido un ligero repunte, porque en el caso español, como hemos visto, las variaciones porcentuales se explican más por la caída de otros ingresos fiscales que por la propia evolución de las cotizaciones.

En cualquier caso, las cotizaciones sociales se pueden analizar separadamente en función de la persona a cargo del pago de las mismas: empleadores, empleados y autónomos. Por tanto, es imprescindible analizar la información de desglose para extraer conclusiones.

En este sentido, es revelador que las cotizaciones a cargo de los empleadores supongan en 2012 el 8,4% del PIB español (porcentaje superior al que representa el IRPF: un 7,7% del PIB), lo que nos sitúa en el puesto 7 del ranking europeo y por encima de las medias ponderada y aritmética europea: 7,3% y 6,4%, respectivamente. En el conjunto de la recaudación tributaria, las cotizaciones a cargo del empleador suponen el 25,8% de los ingresos, más de 7 puntos porcentuales por encima de la media europea, lo que nos sitúa en el cuarto puesto del ranking entre los Estados miembros.

Las cotizaciones a cargo de los empleados representaban en 2012 un 1,7% del PIB español, lo que nos situaba en el puesto 24 del ranking europeo y en torno a dos puntos porcentuales por debajo de la media.

Las cotizaciones a cargo de los autónomos suponían en 2012 un 1,8% del PIB español, el octavo porcentaje más alto en el ranking europeo y por encima de la media ponderada y aritmética: 1,5% y 1,2%. Estos resultados están, evidentemente, muy condicionados por el gran número de autónomos, tanto en términos absolutos como relativos, que existen en nuestro país.

Las cifras anteriores ponen de manifiesto que los costes salariales derivados del empleo para las empresas en España son elevados en el contexto europeo, lo que también explica por qué la Comisión Europea y los organismos internacionales proponen sistemáticamente su reducción, muy especialmente a la vista de nuestra elevadísima tasa de desempleo.

4. EL DEBATE EN LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES

4.1. SOBRE LOS TIPOS DE IVA

El Libro Verde sobre el futuro del IVA¹⁷ de la Comisión Europea (Comisión Europea, 2010a) fue el documento estratégico con el que la Comisión pretendió relanzar el debate sobre el impuesto, en los últimos años demasiado constreñido a las discusiones de detalle al hilo de sucesivas propuestas de Directivas sobre aspectos muy parciales y con escasos avances en los temas de mayor calado a causa del principio de unanimidad.

Aunque la Comisión se hacía eco en el Libro Verde de la opinión doctrinal que defiende que la aplicación de un tipo único de IVA a todos los bienes o servicios sería una solución ideal

¹⁷ *Green Paper on the future of VAT– Towards a simpler, more robust and efficient VAT system.*

con el fin de maximizar la eficiencia económica, también reconocía que la utilización habitual por los Estados miembros de los tipos reducidos como instrumentos de política fiscal en ámbitos como el sanitario, educativo, cultural o medioambiental es un claro condicionante a considerar en cualquier propuesta de reforma.

Por otra parte, la heterogeneidad de tipos dentro de la Unión Europea, en opinión de la Comisión, no parece perturbar el mercado único, aunque no pueda negarse que complica la aplicación del impuesto, genera costes de cumplimiento e incrementa la inseguridad jurídica para las empresas, especialmente en el comercio intra-UE¹⁸.

Además, existen incoherencias en los tipos de IVA aplicados a productos o servicios comparables, por ejemplo los periódicos o libros electrónicos tributan al tipo general mientras que los mismos productos en papel se pueden beneficiar de tipos reducidos.

Como explica el documento de acompañamiento del Libro Verde¹⁹ (Comisión Europea, 2010b), la situación actual es de total dispersión²⁰. En cuanto al tipo general, la única previsión en la normativa armonizada es que no puede ser inferior al 15 %, lo que permite que Luxemburgo mantenga su tipo general en dicho umbral mínimo mientras que Hungría aplica un tipo general del 27 %. Por otra parte, los Estados miembros pueden optar por aplicar uno o dos tipos reducidos, no

¹⁸ Precisamente la dispersión de tipos entre Estados miembros y las dificultades para su armonización es uno de los motivos que han impedido avanzar en el ideal de tributación en origen de las operaciones intra-UE, hasta el punto de que la Comisión ha descartado el IVA en origen como solución de futuro (Comisión Europea, 2011a). Un estudio sistemático de la problemática de las operaciones intra-UE y posibles vías para modificar su régimen de tributación en el IVA se efectúa en el artículo «¿Existe alternativa para la tributación de las operaciones intracomunitarias en el IVA?» (GASCÓN, 2014a), de próxima publicación por el Instituto de Estudios Fiscales.

¹⁹ *Commission staff working document. Accompanying document to the Green paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system.*

²⁰ Los tipos se regulan en los artículos 93 a 129 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ilustrar las diferencias entre Estados en la aplicación de los tipos reducidos, un estudio (SANZ et ál., 2013a) analiza la tributación en el IVA de los bienes y servicios más representativos de la cesta de consumo de los hogares en los países UE-15. Sus conclusiones son las siguientes: con la excepción de la entrada a servicios culturales (cine, teatro, etc.), todos los productos analizados están sujetos en España a los tipos superreducido o reducido. Por lo demás, se observa un elevado grado de heterogeneidad. Las medicinas, por ejemplo, están sujetas a tipo cero en Reino Unido, a tipo superreducido en España y a tipo normal en Alemania. Otro ejemplo son los libros, con tipo cero en Reino Unido e Irlanda, y tipo normal en Dinamarca. O el agua, con tipo cero en Reino Unido y normal en Suecia. Dinamarca es un caso extremo puesto que en todos los casos se aplica el tipo normal del 25 %. Por el contrario, la mayoría de bienes analizados soportan un tipo superreducido del 3 % en Luxemburgo, e Irlanda y Reino Unido aplican el tipo cero a una amplia variedad de bienes y servicios como alimentos, medicinas, equipos médicos para discapacitados o vivienda. Por otra parte, los libros, periódicos, medicinas y alimentos soportan tipos ligeramente inferiores en España que otros países al estar gravados a tipo superreducido. Por el contrario, la tributación de la entrada a servicios culturales es claramente superior en España tras la reforma del IVA de 2012. Por último, los tipos aplicables a restauración y hostelería, con un elevado peso en la economía española dado el papel del turismo, son muy similares a los aplicados en el resto de países analizados. De hecho, la hostelería está sujeta a un tipo reducido en doce países de la UE-15. Asimismo, la restauración está sometida a tipo reducido en nueve países –solo en Alemania, Dinamarca y Reino Unido aplican el tipo normal–.

inferiores al 5 %, a una lista cerrada de bienes y servicios. Sin embargo, existen multitud de autorizaciones expresas a los Estados para aplicar tipos cero, tipos superreducidos y otras especialidades. Nuestro país es un buen ejemplo, puesto que en España se aplica un tipo superreducido del 4 %.

La aplicación de los tipos reducidos y sus efectos ha sido objeto de controversia a lo largo del tiempo en la Unión Europea. Así, en el Consejo Europeo de diciembre de 1998 la Comisión presentó una propuesta²¹ para la aplicación de tipos reducidos a los servicios intensivos en la utilización de mano de obra sin impacto transfronterizo con el objetivo de reducir el desempleo, lo que posibilitó ampliar el ámbito de aplicación de los tipos reducidos en los Estados miembros²². Esta medida comenzó a aplicarse en 2000 y, aunque su periodo de vigencia en principio era de tres años, vencido el plazo, se prorrogó su aplicación.

Sin embargo, no fue hasta febrero 2006 cuando el Consejo solicitó a la Comisión que analizase el impacto de los tipos reducidos en términos de empleo, crecimiento económico y funcionamiento del mercado interior. El estudio²³ (Comisión Europea, 2007) concluyó que, aunque desde el punto de vista económico, las ventajas de un tipo único son incontestables, puesto que reduce las distorsiones de funcionamiento del mercado interno, simplifica las reglas de aplicación y disminuye los costes de cumplimiento, los tipos reducidos pueden producir efectos positivos en sectores que prestan servicios con utilización intensiva de trabajadores poco cualificados profesionalmente porque favorecen precios más bajos, los cuales pueden inducir a los consumidores a adquirir dichos servicios en lugar de procurárselos por sí mismos²⁴ o acceder a ellos en la economía sumergida.

En cualquier caso, el estudio considera que se trata de un razonamiento más lógico que empírico, ya que no es posible aportar evidencias de que los tipos reducidos aumenten la demanda de servicios intensivos en mano de obra, como la hostelería y restauración. Incluso a nivel teórico parece claro que los posibles beneficios, de existir, solo se producirían en los países con mercados laborales rígidos, pero no en aquellos con regulaciones más flexibles para los trabajadores de baja cualificación profesional. Por otra parte, y esta es una conclusión relevante para el caso español, el estudio subraya que las diferencias de tributación de los servicios turísticos –en definitiva, la hostelería y la restauración son aspectos clave de la oferta turística– sí que tienen impacto en el funcionamiento del mercado interior en cuanto que influyen en las decisiones de los ciudadanos al decidir sus viajes de ocio y vacaciones.

Además, el estudio reconoce que los tipos reducidos en el sector de la alimentación pueden suponer un alivio para los contribuyentes con menores rentas, si bien el impacto en términos de

²¹ COM(1999) 62 final (OJ C 102, 13.4.1999).

²² En España pasaron a tributar por el tipo reducido los servicios de peluquería y determinadas ejecuciones de obra domésticas.

²³ *Study by Copenhagen Economics ApS, Nyropsgade 13/1, DK-1602 Copenhagen (2007) on the reduced rates of VAT applied to goods and services in the EU Member States.*

²⁴ *Do-it-yourself or underground work.*

equidad dependerá de las desigualdades entre niveles de renta que se produzcan en cada país. A pesar de ello, los tipos reducidos en la alimentación también plantean problemas porque pueden generar complejidad y, por supuesto, hay que reafirmar que el IVA no es el instrumento más idóneo para desarrollar políticas de equidad o redistributivas (un tipo reducido también beneficia a los contribuyentes de rentas altas).

Siguiendo con el análisis sectorial, los tipos reducidos también pueden ayudar a incrementar el consumo de servicios culturales por los contribuyentes de menores ingresos, aunque el estudio admite que es una afirmación difícil de constatar.

También es complicado medir los efectos incentivadores que puedan tener los tipos reducidos para favorecer la eficiencia energética o el consumo de bienes más respetuosos con el medioambiente.

Otro aspecto clave, según el estudio, es el presupuestario, puesto que si una reducción de tipos en el IVA debe ser financiada con incrementos en los impuestos directos, sus efectos positivos se anulan o invierten.

En cualquier caso, puesto que los tipos reducidos incrementan los costes de administración y de cumplimiento del impuesto, el estudio concluye que otras alternativas de política fiscal, como las ayudas directas, pueden ser más eficientes para lograr los fines perseguidos (no solo de empleo, también medioambientales, sociales, culturales, etc.) y más transparentes²⁵.

Por otra parte, el estudio afirma que la aplicación de tipos reducidos no genera distorsiones en el mercado interior, porque su impacto en el comercio transfronterizo es muy reducido, especialmente para bienes de escaso valor. El ejemplo es contundente, la diferencia de tipos entre Alemania y Dinamarca en los productos alimenticios es de 18 puntos (se aplica el 25 % en Dinamarca y el 7 % en Alemania), no obstante, solo el 0,6 % de las compras danesas de estos productos se realizaron en el exterior, sin embargo, en el caso de los equipamientos deportivos, gravados en ambos países al tipo general, aunque el tipo alemán sea inferior, el porcentaje de compras danesas en el exterior subió al 25 %. Por tanto, hay productos en los que no se producen distorsiones, puesto que la pensión del consumidor a adquirirlos en el exterior es mínima.

Sea como fuere, en la Unión Europea se alcanzó un acuerdo político²⁶ en 2009 para mantener la posibilidad de aplicar tipos reducidos a los servicios intensivos en mano de obra, entre los que se incluyeron, además, los de hostelería y restauración.

²⁵ Las subvenciones y ayudas públicas se conceden nominativamente, mientras que los incentivos fiscales, en su gran mayoría, son aplicados por los propios contribuyentes, sin que la identidad de los beneficiarios sea pública. Por otra parte, en los procedimientos administrativos de concesión de ayudas y subvenciones el objetivo finalista perseguido es un aspecto determinante y susceptible de control, mientras que en el caso de los incentivos fiscales, las comprobaciones se limitan al cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en las normas tributarias, pero sin evaluación del grado de cumplimiento del objetivo finalista que motivó la creación del incentivo (GASCÓN, 2013).

²⁶ En el ECOFIN de 10 de marzo de 2009, acuerdo que motivó la aprobación de la Directiva 2009/47/CE.

Volviendo a las reflexiones contenidas en el Libro Verde, en los últimos años, a causa de la crisis, se ha producido un incremento del tipo general en bastantes países, lo que hace plantearse si no debería incrementarse el límite mínimo del 15 % establecido en la Directiva para dicho tipo general. Por otra parte, los tipos reducidos podrían estar justificados por motivos de salud (alimentación), culturales (en particular para preservar las singularidades culturales de los Estados) y medioambientales, sin embargo, su mera existencia incentiva las peticiones sectoriales para extender su ámbito de aplicación a nuevos bienes y servicios con las justificaciones más variadas.

Una lista más limitada que la actual y vinculante para los Estados miembros, según la Comisión Europea, podría ser un paso adelante para simplificar el impuesto, reducir distorsiones, y minimizar costes administrativos y de cumplimiento. Por otra parte, habría que eliminar la discriminación que sufren determinados suministros por vía electrónica respecto de los mismos bienes cuando son proporcionados en soporte físico²⁷.

En este contexto, en el procedimiento de consulta pública derivado del Libro Verde se preguntaba a los operadores económicos, tanto por el posible efecto distorsionador de la competencia causado por la actual estructura de tipos y el tratamiento desigual de productos comparables, como sobre su opinión respecto de la propia existencia de tipos reducidos, cuya supresión o limitación a un número muy reducido de casos podría permitir a los Estados la aplicación de un tipo general más bajo. Incluso, como ya vimos, podría plantearse una lista única y obligatoria de tipos reducidos para todos los Estados.

Entre las observaciones recibidas de los operadores en dicho procedimiento de consulta pública (Comisión Europea, 2011b), muchas de ellas claramente sectoriales y dirigidas a defender la aplicación de tipos reducidos en ámbitos concretos, destacaban aquellas que relativizaban el problema de la dispersión de tipos si se abandonaba el propósito de establecer un sistema de tributación en origen para las operaciones intra-UE entre empresarios y profesionales. Es cierto, un régimen de tributación en origen para el comercio intra-UE solo es imaginable con una fuerte convergencia de tipos, puesto que de otra forma las distorsiones de competencia serían inevitables. En un régimen de tributación en destino, que es la alternativa por la que se apuesta en estos momentos en la Unión Europea, el problema de los tipos se minimiza.

No obstante, algunos operadores reconocen expresamente que las diferencias de tipos producen ciertas distorsiones en las regiones fronterizas.

Por supuesto, muchos de ellos denuncian la discriminación negativa que sufren determinados productos electrónicos que no pueden beneficiarse de tipos reducidos a diferencia de lo que sucede cuando esos mismos productos se entregan en soporte físico.

²⁷ Discriminación inconsistente con la Agenda Digital Europea (*The Digital Agenda for Europe*. Bruselas, 19.5.2010. COM(2010)245 final.

La complejidad y costes de cumplimiento, especialmente para las pymes, es otro aspecto destacado en las observaciones, y, en algunos casos, los operadores defienden un papel más activo de la Comisión para evitar dudas interpretativas y favorecer mayor transparencia para conocer qué tipo se debe aplicar en cada caso puesto que, en ocasiones, la regulación de los tipos está relacionada con normas sectoriales nacionales, lo que dificulta su conocimiento por los operadores extranjeros.

Respecto de una mayor armonización, las respuestas son muy diversas. Algunos operadores defienden que cierto grado de divergencia de tipos es plenamente compatible con el mercado interior y favorece la competencia entre Estados, además, recuerdan la soberanía fiscal de los Estados y la vigencia de la regla de unanimidad. La cultura, la educación, la salud, los servicios de carácter local son ámbitos a proteger por razones sociales y que no afectan negativamente a la competencia. Las diferencias económicas y sociales entre Estados, para algunos operadores, justifican la existencia de tipos reducidos y el distinto uso de ellos por los Estados. Por otra parte, hay quienes subrayan que el incremento de tipos puede producir un efecto inflacionista no deseado.

Otros operadores, por el contrario, son partidarios de una lista limitada de bienes y servicios que deberían tributar obligatoriamente en todos los Estados a tipos reducidos (el 22 % de los que participaron en el procedimiento de consulta). Incluso en algunos casos (el 16 %) se prefiere su supresión o limitación al máximo.

Por otra parte, hay respuestas que reconocen que otros instrumentos de política fiscal (programas de gasto, impuestos directos) son más efectivos para este tipo de políticas finalistas, aunque también existen defensores de los tipos reducidos con ese propósito. Incluso en algunos casos se proponen tipos incrementados para los bienes de lujo y aquellos que tienen un impacto medioambiental negativo.

El debate público no se agotó ahí porque la Comisión decidió realizar una consulta específica sobre los tipos reducidos en octubre de 2012 (Comisión Europea, 2012a)²⁸ a la vista de que el Consejo ECOFIN de 15 de mayo de ese mismo año invitó a los Estados Miembros a revisar sus sistemas tributarios para lograr más eficacia y eficiencia, eliminando exenciones injustificadas y ampliando las bases gravadas. El llamamiento incidía especialmente en el IVA por su importancia recaudatoria²⁹.

La consulta de 2010 se centró en tres aspectos: el posible impacto negativo de los tipos reducidos en el mercado interior, la posible supresión de los tipos reducidos inconsistentes con otras políticas de la UE (por ejemplo, en el ámbito medioambiental, el agua, la energía, los residuos o los inmuebles) y la discriminación entre productos equivalentes (libros y periódicos electrónicos y en papel).

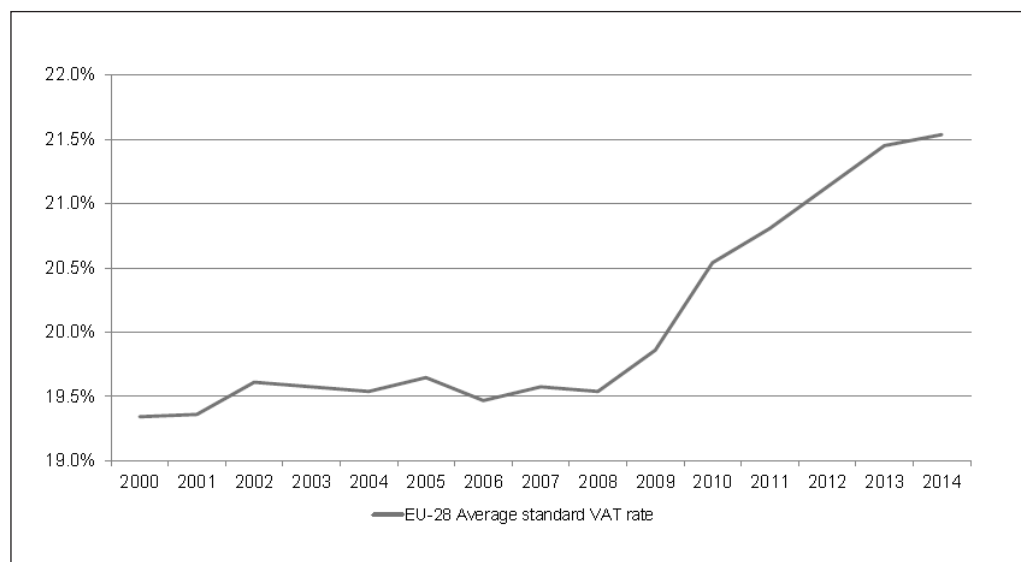
²⁸ Previamente en 2008 se había celebrado una consulta pública con el mismo objeto (TAXUD/D1 D/24232. 06/03/2008). Esta consulta no evidenció la existencia de problemas en el mercado interior que pudieran achacarse a la aplicación de tipos reducidos, aunque algunos operadores subrayaron los problemas de complejidad y costes de cumplimiento que se derivan de su aplicación.

²⁹ También se instaba a reducir la tributación del trabajo y mejorar la eficiencia en la gestión de los tributos y la lucha contra el fraude.

El resultado de la consulta (Comisión Europea, 2013b) fue muy previsible (y desalentador), puesto que la mayoría de las respuestas se orientaron a defender la aplicación de los tipos reducidos por los sectores que podían verse afectados por su supresión o limitación, por lo que no aportó nuevos argumentos al debate. Por tanto, la Comisión no consiguió apoyos suficientes para limitar la aplicación de los tipos reducidos. Por lo que se refiere a la discriminación entre productos idénticos o similares por razón de su formato, las respuestas, como era previsible, proponían la igualdad de trato.

Mientras tanto, el tipo general no ha dejado de subir en muchos Estados miembros. Este cuadro de la Comisión es muy expresivo sobre la evolución del tipo general medio en la Unión Europea:

VAT standard rates continue to rise



En particular, llama la atención que nada menos que 20 Estados miembros hayan subido el IVA desde 2008 (Comisión Europea, 2014a).

Por lo que se refiere a España, el documento *Tax Reforms in EU Member States* (Comisión Europea, 2013c) considera que en nuestro país existe margen para subidas impositivas para lograr la consolidación fiscal, aun reconociendo que se han producido en el pasado reciente incrementos de tributación que matizan esta afirmación. Además, el documento constata que la tributación sobre el consumo sigue siendo reducida en nuestro país, por lo que se nos presenta como posibles candidatos a realizar una devaluación fiscal.

Por otra parte, dicho documento considera que España tiene un reto en la lucha contra la economía sumergida. En este sentido, la Comisión ha mostrado su preocupación por el tamaño del llamado *tax gap*, que se define como la diferencia entre la recaudación teórica que debería obte-

nerse por el impuesto y lo realmente recaudado por el mismo, diferencia que, según algún estudio no oficial (Comisión Europea, 2013d), puede representar un 1,5 % del PIB europeo. En el caso español, los datos que presenta el estudio son erráticos puesto que se estima el *tax gap* en un 1,4 % del PIB en 2011, en línea con la media europea, pero en los años anteriores las desviaciones son notables: un 2,1 % en 2009 y unos llamativos y difíciles de creer 0,0 % y 0,1 % en 2005 y 2006.

En *Tax Reforms*, la Comisión presenta también un ratio de eficiencia del IVA (los ingresos por IVA divididos por el producto resultante de multiplicar el tipo general del impuesto por el gasto final sujeto al mismo menos la recaudación realmente obtenida). Este indicador sitúa a España entre los países con menor eficiencia, lo que supone un reto para mejorar la estructura del impuesto y el cumplimiento voluntario.

También la OCDE (2012) utiliza un ratio (*VAT revenue ratio* o *VRR*) para medir el impacto negativo provocado en la recaudación potencial del IVA por las exenciones, tipos reducidos, regímenes especiales, reglas de localización, evasión y elusión. Este ratio muestra con claridad la escasa eficiencia recaudatoria de nuestro impuesto, ya que España logra un 0,34 –como Turquía– y solo México presenta un ratio más bajo: el 0,31. La media de la OCDE se sitúa en el 0,55 y únicamente otros dos países no alcanzan el 0,4 (Grecia con el 0,39 e Italia con el 0,37).

Respecto de los tipos reducidos, la OCDE (2014) considera que España debería extender la aplicación del tipo general, si bien con medidas paliativas para los contribuyentes con menores ingresos. La OCDE es consciente que la aplicación del tipo general a servicios como la hostelería y restauración podría perjudicar al sector turístico³⁰, pero piensa que la combinación de la medida con una reducción de las cotizaciones sociales a cargo del empleador para los trabajadores de menor cualificación profesional podría actuar como factor compensatorio.

Por otra parte, como advierte el FMI, el riesgo de fraude se puede incrementar si los tipos son altos en el IVA, en especial si lo es el tipo general; es un motivo adicional para actuar preferentemente sobre los tipos reducidos limitando su alcance.

La preocupación por la ampliación de la base sujeta al tipo general no solo es una preocupación europea o propia de los países desarrollados, también en el ámbito latinoamericano se propugnan los impuestos sencillos de base amplia (BID, 2013).

4.2. SOBRE LAS DEVALUACIONES FISCALES

El memorando de entendimiento de 20 de julio de 2012 sobre condiciones de política sectorial firmado como consecuencia del rescate de parte del sistema financiero español (Comisión

³⁰ La OCDE cita un estudio (ÁLVAREZ et ál., 2007) que evidencia la existencia de elasticidad-precio en el turismo no residente, aunque considera que la tendencia es descendente, debido fundamentalmente a la importancia creciente del turismo residencial en cuanto que las segundas residencias fidelizan al turista al lugar en el que su segunda residencia se ubica.

Europea, 2012b) propugna la introducción en nuestro país de un sistema tributario acorde con los esfuerzos asumidos por España para la consolidación fiscal y más propicio para el crecimiento.

De forma mucho más concreta, el Consejo de la Unión Europea (Comisión Europea, 2014c) planteó a España la necesidad de realizar una reforma fiscal completa para, entre otros objetivos, trasladar la imposición hacia tributos menos distorsionadores como los que gravan el consumo o el deterioro del medio ambiente. El Consejo también pone encima de la mesa la posibilidad de reducir las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, en particular en el caso de los empleos con salarios bajos.

Un estudio publicado por la Comisión (Comisión Europea, 2013a) estimaba que el impacto de una devaluación fiscal de un 1 % del PIB permitiría una reducción de costes laborales del 0,59 %, reduciría el desempleo un 0,65 % e incrementaría el PIB en un 0,32 %, además de favorecer la actividad exportadora. Sus efectos serían mayores en el corto plazo. Este estudio también resalta que focalizar la reducción de cotizaciones en los trabajadores con menores retribuciones permite una mejor conciliación de los objetivos de eficiencia y equidad.

En el documento *Tax Reforms*, antes citado, la Comisión recomienda nada menos que a 12 Estados miembros reequilibrar sus sistemas tributarios reduciendo la carga fiscal sobre el trabajo y compensando su coste recaudatorio con el incremento de otras figuras impositivas menos distorsionadoras, como el IVA.

La Comisión Europea distingue esta propuesta, cuyo objetivo es conseguir en el largo plazo mejoras en el crecimiento económico y el empleo, de las devaluaciones fiscales, cuyo objetivo inmediato es mejorar la competitividad y fomentar las exportaciones. Las devaluaciones fiscales se recomiendan a países con desequilibrios y constituyen un juego de suma cero en el ámbito de la Unión, puesto que la competitividad que ganan unos la pierden otros. Es un matiz importante, puesto que la devaluación fiscal presenta importantes inconvenientes en nuestro país, luego hablaremos de ello, mientras que el reequilibrio del sistema tributario para reducir los tributos más perjudiciales para la competitividad y el crecimiento económico a compensar con el incremento de los impuestos menos distorsionadores no presenta tantos problemas.

En cualquier caso, el FMI (FMI, 2014) propugna abiertamente reducir en nuestro país las cotizaciones sociales a cargo del empleador, que como ya vimos son altas en términos europeos, pero poniendo el énfasis en los trabajos de menor cualificación profesional, de forma que se reduzcan los costes laborales para este perfil de empleos. Para proteger al sistema de Seguridad Social de la pérdida de ingresos que esta medida le ocasionaría se propone que se efectúen en su favor transferencias desde el Presupuesto del Estado, lo que, evidentemente, supondría incrementar impuestos, señalándose de forma directa al IVA como candidato, en particular, sus tipos reducidos. Reconoce el FMI los posibles efectos perjudiciales de la limitación o supresión de los tipos reducidos en los colectivos más vulnerables, por lo que sugiere que se les podría compensar mediante reducciones de impuestos o vía ayudas públicas en cuya concesión podrían tener protagonismo las Comunidades Autónomas (CC. AA.) en cuanto que son los principales agentes del gasto público en nuestro país.

No obstante, el Gobierno español ha descartado la reducción de las cotizaciones sociales propuesta³¹, entendiendo suficiente la reducción operada con el establecimiento de la llamada «tarifa plana» de la Seguridad Social. Respecto de la limitación del ámbito de aplicación de los tipos reducidos en el IVA para financiar la rebaja de las cotizaciones, el Gobierno también ha mostrado su disconformidad, ya que entiende que el alza del IVA podría perjudicar la recuperación económica, sin que ello signifique desconocer que existe margen en el medio plazo para incrementos en la imposición indirecta³².

Por otra parte, recientemente la OCDE (2014) ha subrayado algunas características del desempleo en España: es muy elevado, en especial el de larga duración y entre los jóvenes (55 % de desempleados, 30 puntos por encima de la media) y muchos desempleados no están adecuadamente preparados y son candidatos al desempleo permanente. Frente a este último problema, la OCDE propone reducir las cotizaciones sociales a cargo del empleador con carácter permanente para los trabajadores de baja cualificación –que son los peor retribuidos– puesto que en este segmento la reducción de costes laborales puede presentar mejores resultados en términos de empleo al ser el más sensible a las variaciones del coste laboral.

5. EL DEBATE EN LA DOCTRINA

5.1. SOBRE LOS TIPOS DE IVA

Las últimas subidas del IVA en España han sido recibidas con un gran escepticismo por los expertos (por ejemplo, SANZ et ál., 2012a) en cuanto a su resultado recaudatorio. Frente a una previsión de incremento de los ingresos de la subida producida en septiembre de 2012 de 2.300 millones en ese mismo año, 10.134 millones en 2013 y 9.670 millones en 2013, SANZ et ál. rebajaban el impacto recaudatorio positivo anual en 2013 y 2014 a 6.680,7 millones de euros, por lo que la previsión oficial podía estar inflada en unos 3.000 millones. Las estadísticas de la Agencia Tributaria cuantifican en 2.263 millones el impacto en 2012 y en 7.438 el impacto en 2013. No obstante, si se toman también en consideración las variaciones en los tipos de las entregas de viviendas (que desde agosto de 2011 hasta diciembre de 2012 se beneficiaron del tipo superreducido y no del reducido como hasta entonces), la aportación recaudatoria total de las modificaciones de tipos en el IVA es en 1.505 millones en 2012 y 8.050 millones en 2013³³, por encima de las estimaciones de los expertos, pero por debajo de las previsiones del Gobierno.

³¹ Cabe recordar que la subida del IVA en septiembre de 2012 fue acompañada del anuncio de la reducción de las cotizaciones sociales en 2013, pero esta última no llegó a aprobarse debido a la situación general de las finanzas públicas en aquel momento.

³² Literalmente, *while agreeing in principle that there may be scope for increasing reliance on indirect taxes in the medium term, they did not see merit in increasing preferential VAT rates, especially as it could stifle the recovery.*

³³ Lógicamente, esta misma cifra de 8.050 millones de euros es la que aparece en el documento de actualización del Programa de Estabilidad 2014-2017 (MEC, 2014).

Estas diferencias se deben al llamado «efecto comportamiento», puesto que las subidas y bajadas de impuestos afectan a las decisiones de los operadores económicos y, en consecuencia, las bases sujetas a tributación pueden variar respecto de lo que sucedería si no se alterase la tributación. Sin embargo, las estimaciones de los Gobiernos sobre los efectos recaudatorios de sus medidas, en general, se realizan *ex ante*, es decir, sin considerar dicho efecto comportamiento. La conclusión es evidente: no tener en cuenta la respuesta del consumo de los hogares a los cambios de precios relativos inducidos por el aumento del IVA genera sobreestimaciones recaudatorias (SANZ et ál., 2012b).

En cualquier caso, en los últimos años, en España los sucesivos Gobiernos han asumido el efecto contractivo en la economía provocado por las subidas del IVA ante la necesidad imperiosa de incrementar la recaudación del impuesto con el objetivo de reducir el déficit.

Por otra parte, los incrementos de tipos en el IVA siempre originan una gran polémica por considerarse este impuesto como regresivo, razón por la cual las subidas de tipos han sido fuertemente criticadas. Sin embargo, la doctrina matiza esta idea generalizada.

Aunque existan distintas formas de medir la progresividad de un impuesto, como exponen SANZ et ál. (2013b), la forma de medición más popular se basa en el análisis de la evolución de los tipos medios (cociente entre la cuota y renta) cuando va aumentando el gasto —o la renta— de la unidad contribuyente. Cuando el tipo medio es creciente con el gasto, de acuerdo con los autores citados, se puede afirmar que el impuesto analizado es progresivo, siendo regresivo cuando los tipos medios decrecen a medida que aumenta el gasto del contribuyente. Un impuesto que exige de los contribuyentes tipos medios iguales —o similares— con independencia de su capacidad económica se denomina «impuesto proporcional». Otra interesante medida de progresividad global, siguiendo con la explicación de SANZ et ál., la proporciona el índice de KAKWANI (KAKWANI, 1977a, KAKWANI, 1977b) que compara la desigualdad con que se distribuyen el gasto del hogar y el de sus impuestos. A mayor desigualdad en la distribución de las cuotas del impuesto, mayor progresividad. Es decir, la progresividad se define como alejamiento de la proporcionalidad (índice positivo si ello sucede, negativo en caso contrario).

Tomando como base la evolución de los tipos medios cuando aumenta el gasto, el índice de KAKWANI y también el de REYNOLDS-SMOLENSKI³⁴ (REYNOLDS et ál., 1997), un reciente estudio de FUNCAS (ROMERO et ál., 2013a) analiza la progresividad y la capacidad redistributiva del IVA y, en general, de los impuestos indirectos españoles mediante una herramienta de simulación³⁵ que utiliza información proporcionada por las estadísticas del INE sobre consumo de los hogares.

³⁴ Como explican ROMERO et ál., en su concepción tradicional, la progresividad es una medida de la desviación de la proporcionalidad, por lo que un impuesto es más progresivo que otro si sus cuotas se distribuyen más desigualmente. La medida empleada tradicionalmente para computar el poder redistributivo de los impuestos es el conocido Índice de Reynolds-Smolensky. Cuanto más cercano a cero sea este índice, menor será la capacidad redistributiva del impuesto.

³⁵ En este estudio se utiliza *FUNCASindi*, el simulador de impuestos indirectos de la Fundación de las Cajas de Ahorros. Siguiendo a Romero et ál. (2013b), el uso de este tipo de herramientas permite efectuar un análisis completo de

Para el total de impuestos indirectos (siendo el IVA, con diferencia, el principal tributo de esta naturaleza en nuestro país), el tipo medio efectivo de las tres primeras decilas de gasto –los contribuyentes con menor gasto– presenta un perfil ligeramente creciente. En las restantes decilas, el tipo medio efectivo permanece aproximadamente constante. Por tanto, se observa una ligera progresividad³⁶ de la imposición indirecta para el 30 % de los hogares con menor nivel de gasto, mientras que para el resto de hogares la situación es de proporcionalidad.

Siguiendo con el estudio citado, el Índice de Kakwani para el conjunto de los impuestos indirectos es muy reducido (0,026 en 2009 y 0,024 en 2012), lo que confirma que los impuestos indirectos no son regresivos en su conjunto y tienden a la proporcionalidad. El IVA, aisla-

los efectos económicos (recaudación, distribución, eficiencia y equidad) generados por las figuras tributarias, puesto que se consideran en el análisis los cambios en el comportamiento de los agentes económicos que provocan los cambios impositivos. Conceptualmente se trata de un ejercicio de microsimulación impositiva porque en la evaluación de los efectos de las modificaciones normativas fiscales se emplean microdatos de hogares, en este caso con origen en la Encuesta de Presupuestos Familiares que anualmente elabora el Instituto Nacional de Estadística. Desde el punto de vista técnico, ROMERO et ál. (2012) explican así su funcionamiento: en los algoritmos de cálculo se incorporan los efectos que los cambios impositivos tienen en las decisiones de consumo de los hogares al producir modificaciones en los precios relativos de los bienes y servicios consumidos que, a su vez, alteran la composición de la cesta de consumo. Para capturar esos cambios de comportamiento, *FUNCA Sindi* estima una matriz de elasticidades precio y renta utilizando los microdatos de la Encuesta de Presupuestos Familiares.

³⁶ Como exponen SANZ et ál. (2013b), a menudo se escucha en el debate social y mediático que el IVA es un impuesto regresivo, es decir, que las rentas más bajas soportan en mayor medida que las altas las subidas de los tipos de gravamen. La realidad es muy distinta. El IVA es en estos momentos un impuesto ligeramente progresivo en España: los individuos que más ganan soportan en mayor medida la subida de tipos de gravamen. La teoría de la imposición explica que si el tipo medio efectivo, o relación entre la cuota líquida (los euros pagados) y la renta antes de abonar estos impuestos, crece a medida que aumenta la renta, existe progresividad, es decir, los individuos que tienen mayor capacidad económica (identificada normalmente por la renta aunque también por la riqueza o el gasto) soportan mayor carga tributaria. Si sucede lo contrario, existe regresividad y si el tipo medio efectivo se mantiene constante para los diferentes niveles de renta, el impuesto es proporcional.

Para estos autores identificar el grado de progresividad de un impuesto tomando como elemento de comparación las cuotas pagadas, en vez de los tipos medios efectivos, es un error de bulto que, con frecuencia, se comete en el debate social. Así, dos individuos, A y B, con rentas brutas de 100 y 200 euros, respectivamente, que abonan A 10 euros y B 15 euros, tendrán unos tipos medios efectivos del 15 % para A y del 7,5 % para B, lo que muestra que estamos ante un impuesto regresivo. En cambio, si comparamos la cuota o los euros pagados (10 del pobre frente a 15 del rico) podríamos pensar erróneamente que la figura impositiva es progresiva.

Utilizando los microdatos de la Encuesta de Presupuestos Familiares que anualmente publica el Instituto Nacional de Estadística y viendo la distribución por decilas de gasto para 2012, Sanz et ál. observan que el tipo medio efectivo del IVA crece suavemente a medida en que va creciendo el nivel de gasto y, por tanto, al contrario de lo que se cree, el IVA es ligeramente progresivo. Las razones que explican que la estructura del IVA no sea, en la práctica, regresiva son fáciles de entender. Los hogares con menor capacidad económica consumen un mayor porcentaje de bienes, como los alimentos no preparados, que soportan un tipo del 4 %, mientras los de mayor capacidad económica, por el contrario, adquieren una mayor proporción de bienes y servicios, por ejemplo los relacionados con el ocio, que están sometidos al tipo normal del 21 %.

En el mismo sentido, ROMERO et ál. (2013b) consideran que el IVA español es ligeramente progresivo, aunque tiende hacia la proporcionalidad.

damente considerado, presenta unos valores algo superiores de 0,042 en 2009 y 0,039 en 2012, por tanto, tampoco puede considerarse regresivo.

Por otra parte, los valores del Índice de Reynolds-Smolensky (0,0026 en 2009 y 0,00297 en 2012) ponen de manifiesto que los impuestos indirectos en su conjunto tienen una escasa capacidad redistributiva.

En definitiva, en términos técnicos, no se puede decir que el IVA español sea regresivo.

No obstante, es interesante conocer no solo la progresividad o regresividad del impuesto en estático, sino también analizar el impacto en términos de progresividad o regresividad de posibles subidas del impuesto.

Respecto de la subida del IVA aprobada en 2012, según las estimaciones de SANZ et ál. (2012b), el aumento total de impuestos indirectos a pagar por hogar y año es de 356,8 euros, siendo el incremento porcentual del 10,13 %. Si atendemos a la capacidad económica, el impacto de la reforma para los hogares situados en la primera decila es de 94,9 euros por hogar y año. Según estos autores, a medida que se sube en la distribución de renta/gasto, el incremento de impuestos a pagar crece hasta situarse en una media de 866,4 euros por hogar y año en la decila décima. En esta última, en el percentil 91 el aumento de impuestos es de 672,6 euros, mientras que en el percentil 100 es prácticamente el doble, 1.370,9 euros. Una cuestión que subrayan es que, en términos porcentuales, la carga impositiva aumenta entre el 9,77 % de la tercera decila y el 10,60 % de la décima decila. Se puede decir, por tanto, que la subida aprobada, combinada con la forma concreta en que se distribuye el gasto en España, hace que el incremento impositivo se pueda calificar de proporcional. Por tanto, su conclusión es que, contrariamente a la percepción generalizada, la última subida aprobada en el IVA no es especialmente regresiva en términos distributivos.

De cara al futuro, es especialmente destacable el estudio de ROMERO (2013). Este autor, utilizando el simulador de FUNCAS, estima el impacto de una subida de los 3 tipos del impuesto. Según sus conclusiones, el incremento de un punto del tipo general incrementaría la recaudación un 2,64 % (1.800 millones), el reducido un 1,63 % (1.100 millones) y el superreducido un 0,48 % (300 millones). El incremento del tipo general aumentaría la progresividad, puesto que los gastos sometidos a dicho tipo son una función creciente de la renta. Con el tipo superreducido sucede lo contrario, porque el tipo del 4 % se aplica al 20-30 % del gasto de las dos decilas más bajas de renta, mientras que solo representa el 10 % de la decila superior. El tipo reducido, frente a lo que pudiera pensarse, sigue un comportamiento mucho más parecido al tipo general que al tipo superreducido, y únicamente representa el 20 % del gasto de la decila inferior para ir creciendo hasta el 32 % del gasto en el caso de la decila superior. Por tanto, excluyendo el tipo superreducido, el impacto de la subida es progresivo, no regresivo.

Dentro del tipo reducido llaman la atención las variaciones en la restauración (este gasto supone el 3,2 % para la decila inferior y el 9,5 % para la superior), la hostelería (del 0,02 % al 0,7 %) y el tren de larga distancia (del 0,05 % al 0,15 %). En consecuencia, el incremento de tributación de estos servicios tendría efectos progresivos.

Por tanto, la conclusión es que las subidas del IVA no tienen por qué ser regresivas, ya que el patrón de consumo en función del nivel de renta de los productos sometidos al tipo superreducido es distinto del de los productos que tributan al tipo general o reducido, e incluso dentro del propio tipo reducido hay notables diferencias entre productos. Todo ello da pie a reconsiderar la aplicación de los tipos reducidos a determinados productos.

Este es un punto crucial porque existe amplio consenso sobre los efectos negativos producidos por las exenciones, los tipos reducidos y los regímenes especiales en el IVA: tienen un elevado coste recaudatorio, generan distorsiones, producen complejidad gestora y para el control del impuesto, y no son el instrumento más adecuado para conseguir la progresividad del sistema tributario o lograr efectos redistributivos³⁷ (DURÁN, 2013). Aunque este autor reconoce que la aplicación de tipos reducidos sobre ciertos productos puede limitar el supuesto efecto regresivo del tributo y, al menos teóricamente, fomentar el consumo de bienes preferentes, concluye que, en términos absolutos, el mayor ahorro fiscal siempre lo conseguirán los hogares con mayores rentas y, además, no es fácil comprobar si los tipos reducidos logran incentivar el consumo de los productos a los que benefician o si simplemente son un subsidio no pretendido para los hogares de mayores ingresos.

Ante esta realidad, algunos autores (SANZ et ál., 2013a) defienden como opción posible la revisión de los bienes y servicios que tributan a tipo reducido o superreducido. En cualquier caso, consideran que en la decisión hay que ser conscientes de que modificar la tributación en el IVA de determinados productos no solucionará por sí solo el problema de la baja efectividad recaudatoria del impuesto español, que obedece, como ya vimos, a causas diversas. También hay que tener presente, como veíamos, que la existencia actual de un tipo superreducido para los alimentos más básicos y las medicinas y un tipo reducido para el resto de alimentos, el agua, y servicios como el transporte, asegura que el impuesto no sea regresivo. Modificar la estructura de tipos podría cambiar ese equilibrio a favor de la regresividad.

Consecuentemente con lo anterior, de cara al futuro, según SANZ et ál. (2013c), aunque por razones de equidad vertical no parece apropiado aumentar el nivel del tipo superreducido, sin embargo, reformas donde se aumente el tipo general son factibles desde el punto de vista de la equidad vertical al ser mucho menos lesivas de lo que realmente aparentan³⁸.

³⁷ Adicionalmente, los tipos reducidos fomentan un claro efecto llamada para que otros sectores económicos reivindicquen su extensión a nuevos productos.

³⁸ En cualquier caso, la controversia que acompaña a las subidas de tipos es grande. Hace unos años, CONESA et ál. (2010) afirmaban lo siguiente: cuando el gobierno sube los tipos del impuesto sobre el consumo, por cada punto porcentual que consigue aumentar la recaudación, la producción medida a coste de los factores se reduce en 0,52 puntos porcentuales y las horas trabajadas en 0,75. Sin embargo, la producción medida a precios de mercado (que incluyen la subida del IVA) prácticamente no cambia. Según sus resultados, la mayor parte del aumento de la carga fiscal recaerá sobre los pobres, los mayores, y los pensionistas. Basándonos en estos resultados concluimos que aumentar el Impuesto del Valor Añadido en España contraerá la actividad y el empleo, que será regresivo y que muy probablemente llegue demasiado pronto. En cuanto a la recaudación, según estos autores, la obtenida del impuesto sobre el consumo aumentará aproximadamente un 10,5% a partir del 2010. Sin embargo, la recaudación fiscal total solo aumentará en un 1,7%. El motivo del

Por otra parte, como explican BEVERINOTTI et ál. (2013), con un tipo general único y sin necesidad de tipos reducidos se podría evitar la regresividad mediante compensaciones a los contribuyentes con ingresos más bajos, en lugar de aplicar en el IVA exenciones o tipos reducidos que terminan beneficiando más a quienes más consumen, es decir, a los ricos³⁹.

En la misma línea, CONDE (2014) considera que no tiene sentido que la mayor parte de los bienes y servicios no tributen al tipo general, por lo que propone tender hacia un tipo uniforme que podría ser del 18 % —o mantener el 21 % y así recaudar 20.000 millones más—. En cualquier caso, considera que habría que compensar a las familias con rentas bajas, bien en el IRPF (aumentando el mínimo exento), bien mediante *means test* para seleccionar qué ciudadanos son elegibles para percibir ayudas públicas compensatorias. Estas medidas tienen la ventaja de que no habría compensaciones para quienes se mueven en la economía sumergida y producirían un efecto positivo sobre la oferta de trabajo.

Además, como explican BARREIX et ál. (2013), la progresividad se debe conseguir mediante el sistema tributario en su conjunto. En España es tan evidente que es la propia Constitución la que lo establece. Para los autores citados, las ventajas que ofrece el IVA en términos de suficiencia, neutralidad (igualdad de tratamiento a los distintos sectores) y facilidad de gestión (simplicidad de control y cumplimiento) se debilitan si se establecen excepciones (tipos reducidos, exenciones, regímenes especiales), en general, contraproducentes y de dudosa eficacia. Por tanto, cada figura tributaria debe ser utilizada de la manera que permita explotar mejor sus ventajas (en el caso del IVA su poder recaudatorio, neutralidad y sencillez), en lugar de utilizarlo de forma impropia como instrumento para la realización de políticas de equidad o redistributivas que pueden llevarse a cabo de forma mucho más eficaz mediante programas de gastos u otros impuestos. BARREIX et ál. lo explican muy gráficamente: si queremos cortar la carne, no tiene sentido ponerse a afilar la cuchara, es mejor utilizar directamente el cuchillo.

bajo impacto sobre los ingresos fiscales totales del aumento de los tipos del IVA es que, como reduce la producción, los ingresos de las demás figuras impositivas disminuyen.

En cuanto a la redistribución de las cargas fiscales, siguiendo con CONESA et ál., los aumentos de los tipos del IVA tendrán un impacto relativamente mayor sobre la población más pobre y de mayor edad. Estos resultados confirman el carácter regresivo de los impuestos sobre el consumo. La distribución del consumo es menos desigual que las distribuciones de la renta o de la riqueza. Por lo tanto, los impuestos sobre el consumo suponen una mayor proporción de la tributación total de los hogares pobres, y el aumento del tipo del impuesto sobre el consumo supone un aumento relativamente mayor de su carga fiscal. En nuestro modelo, el aumento de la carga fiscal afecta especialmente a los jubilados. Esto se debe a que para los jubilados el impuesto sobre el consumo es una parte mucho mayor de su carga fiscal total que para los hogares que trabajan y que tienen que pagar también impuestos sobre el trabajo.

No obstante, también advertían que sus estimaciones debían ser interpretadas con cautela al analizarse un solo bien de consumo y un solo tipo impositivo.

³⁹ BARREIX et ál. (2013) ponen en evidencia que el intento de lograr progresividad mediante tipos reducidos para algunos productos genera sustanciales «errores de inclusión». Por ejemplo, en Uruguay, el 40 % más pobre de la población solo consume el 13,9 % de los bienes exentos del IVA, mientras que el 20 % más rico consume más de la mitad de esos bienes exentos. En otras palabras, la exención es aprovechada principalmente por los deciles de más altos ingresos. Mediante tasas reducidas y exenciones siempre se desemboca en el callejón sin salida de los errores de inclusión.

El reto se encuentra en conciliar la llamada «trinidad imposible» (equidad, neutralidad y simplicidad) en la imposición indirecta mediante un impuesto al consumo de base amplia, tipo único y medidas compensatorias para los más desfavorecidos (AINSWORTH, 2006a).

Para lograrlo, se han planteado las siguientes alternativas, como resumen BARREIX et ál. (2011):

- En Japón se combinan beneficios fiscales generales en el impuesto con otros incentivos dirigidos a colectivos específicos que quedan exentos del impuesto acreditando su condición ante sus proveedores.
- En Canadá la aplicación del tipo general se ve compensada con transferencias trimestrales⁴⁰ a los contribuyentes con menos recursos, cuyo importe se determina en función del estado civil, número de integrantes del grupo familiar y nivel de ingresos.
- A nivel teórico, AINSWORTH (2006b y 2006c) ha propuesto el sistema *Digital VAT (D-VAT)*, que se basa en el uso por los contribuyentes de una tarjeta de identidad con información biométrica para permitir a los proveedores, en tiempo real⁴¹, conocer si les deben repercutir el tipo general del IVA o si, por el contrario, pueden beneficiarse de un tipo cero.

BARREIX et ál. (2010) formulan su propia propuesta, llamada IVA Personalizado o IVA-P, que consiste en suprimir las exenciones y tipos reducidos (excepto que se justifiquen por razones técnicas o de gestión)⁴² y, en paralelo, establecer un sistema de compensación a los colectivos más desfavorecidos. Para ello, se debe estimar la incidencia del IVA en la cesta de la compra, clasificando los hogares por deciles. A continuación, se elige la decila de corte y se fija la compensación⁴³, cuyo importe se propone que sea puesto a disposición de los beneficiarios en una tarjeta electrónica que les permita bien efectuar compras en comercios, bien retirar los fondos a través de la red bancaria. Alternativamente, cabe un sistema que denominan *pro-pensión*, que consistiría en la transferencia del importe a una cuenta individual de ahorro previsión. Otra alternativa es devolver a los beneficiarios, no un importe a tanto alzado calculado estadísticamente, sino un porcentaje de sus compras mensuales realizadas mediante medios electrónicos. En este caso, habría que asumir cierta regresividad (a más consumo, más devolución) a cambio de reforzar el control del impuesto gracias al impulso que supondría esta medida a los pagos por medios electrónicos.

⁴⁰ Las transferencias las gestiona la Administración Tributaria Federal (*Canada Revenue Agency*) que también efectúa los pagos de los programas sociales del Gobierno federal.

⁴¹ Esta propuesta está condicionada al uso de sistemas informáticos desarrollados por empresas proveedoras de Tecnología de Transacciones Certificadas y solo quedarían al margen del mismo los establecimientos con facturación inferior a un umbral a determinar. Por otra parte, como advierten BARREIX et ál., la tarjeta IVA-Digital presenta problemas de invasión de privacidad de dimensión orwelliana.

⁴² Según la propuesta seguirían aplicándose las exenciones vigentes para la sanidad, la educación o los servicios financieros.

⁴³ Cabe señalar que la propuesta se basa en el uso de información estadística por tramos sobre consumo de los hogares, no en información individualizada (a pesar de denominarse IVA Personalizado). De igual forma, la compensación se determina en un importe fijo para cada decila a compensar, no siendo, por tanto, una compensación individualizada a cada contribuyente u hogar que tenga en cuenta su consumo real.

Todo ello permitiría incrementar la recaudación del IVA (con margen para financiar las compensaciones), reducir los costes de cumplimiento y de gestión del impuesto, reforzar su neutralidad y mejorar la progresividad del sistema al evitar que se beneficien de tipos reducidos de aplicación indiscriminada todo tipo de contribuyentes.

El IVA-P es una propuesta pensada por sus promotores para Latinoamérica, pero es perfectamente válida para otros ámbitos geográficos.

El Informe Mirrlees (MIRRLEES, 2011) propone algo muy parecido. Por ejemplo, en el Reino Unido las razones para la aplicación de un tipo cero a determinados alimentos y ropa para niños⁴⁴ son muy débiles y el mantenimiento de la medida simplemente es fruto de las dudas políticas sobre la oportunidad de afrontar su supresión articulando en paralelo compensaciones que neutralicen su impacto en términos de equidad (CRAWFORD et ál., 2011). En cualquier caso, el IVA no es un instrumento adecuado para fines redistributivos.

En el Informe Mirrless, como se explica en BEATO (2014), los argumentos a favor de un tipo uniforme son muy sólidos: evitar distorsiones en las decisiones de consumo, evitar complejidades en la determinación de los tipos y presiones políticas de los grupos de presión para conseguir ampliar el listado de bienes y servicios a tipos reducidos y reducir las cargas administrativas y de cumplimiento que ello conlleva. Pero también en el Informe se reconoce que existen importantes argumentos en contra, tanto por razones de eficiencia (deberían ser mayores los tipos aplicables a los bienes y servicios con baja elasticidad respecto del precio), como de equidad⁴⁵ (mayor consumo relativo de bienes y servicios por los contribuyentes con menores rentas, existencia de bienes y servicios esenciales, e información básica sobre las necesidades de las personas que proporciona la estructura de gasto de cada cual). Pero el IVA no es el instrumento adecuado para alcanzar objetivos de equidad, redistribución y progresividad, que deberían lograrse con el sistema fiscal en su conjunto en combinación con las políticas de gasto.

Por tanto, el Informe propugna la aplicación de un tipo único⁴⁶, pero reconoce que esta medida no puede adoptarse aisladamente porque no es neutra desde el punto de vista redistributivo,

⁴⁴ Reino Unido cuenta con una autorización específica para aplicar un tipo cero a determinados productos, circunstancia que no está permitida con carácter general por la normativa armonizada europea.

⁴⁵ Aunque si hablamos de equidad horizontal, como explica el Informe siguiendo la exposición que sobre él hace BEATO (2014), habría que defender la aplicación de un tipo general, ya que la equidad horizontal exige gravar igual a las personas que están en igual situación. Individuos con la misma renta o riqueza pueden diferir en la forma en que les gusta gastar su dinero. Cuando se usan tipos diferenciados, algunos individuos se ven premiados y otros penalizados de una manera que puede parecer bastante arbitraria. Se grava a tipo general a los que les gusta la música, pero no a los que les gustan las revistas. Se debe evitar la diferenciación de tipos entre personas que solo se distinguen en características de poca trascendencia, tales como las aficiones.

⁴⁶ Esta idea, no obstante, aparece matizada en el Informe puesto que no se plantea una tributación plana y uniforme para todos los bienes y servicios. El Informe es claramente favorable a imponer gravámenes más elevados al tabaco, al alcohol y los carburantes, como consumos indeseados o que es necesario moderar por razones medioambientales y de eficiencia energética. Estos gravámenes adicionales, lógicamente, pueden establecerse mediante impuestos especiales,

lo que exige que adopten medidas compensatorias en otros impuestos y en programas de gasto. Respecto de las primeras, se propone la actualización de algunas variables tributarias significativas en el IRPF⁴⁷ (umbral para declarar el impuesto, mínimo personal y familiar, tarifa, etc.) en función del incremento de la tasa de inflación que se prevea que pueda originar la subida de IVA. En cualquier caso, el Informe reconoce que las implicaciones redistributivas de eliminar los tipos impositivos reducidos no son fáciles de evaluar, ya que siempre, a nivel individual, habrá ganadores y perdedores⁴⁸, por lo que se trata de una decisión políticamente difícil de adoptar.

En el caso español, como advierte BEATO, el sector del turismo y el sector de la construcción de viviendas serían claros perdedores a causa del incremento del IVA, sin compensaciones posibles⁴⁹.

De todo ello, BEATO concluye que la uniformidad de los tipos de gravamen en el IVA debe ser un «ideal» para las autoridades fiscales, por lo que la existencia de tipos reducidos debe ser evaluada periódicamente a la luz de los condicionamientos de cada caso concreto, y ese «ideal» debe servir para rechazar las presiones políticas periódicas de los grupos de presión tendentes a ampliar los bienes y servicios sometidos a tipos reducidos.

5.2. SOBRE LAS DEVALUACIONES FISCALES

Como explican BOSCA et ál. (2013), ante la imposibilidad del Gobierno de alterar el tipo de cambio, la llamada devaluación fiscal se presenta como una alternativa a la devaluación competitiva tradicional. La idea de la devaluación fiscal, en la explicación de estos autores, es la utilización de los distintos tipos impositivos con la finalidad de deteriorar la relación real de intercambio (el cociente entre el precio de las exportaciones y el precio de las importaciones) para obtener efectos similares a los de una devaluación nominal. Un modo obvio de conseguirlo es

mejor que dentro del propio IVA. También, en sentido contrario, se propone tratar favorablemente a las guarderías, como elemento favorecedor del factor trabajo.

⁴⁷ Además, con este planteamiento no se desincentivaría el factor trabajo. Por otra parte, en el Reino Unido determinados parámetros fiscales y mínimos de tributación se actualizan automáticamente con el IPC, con lo que se resolverían parte de los problemas enunciados sin necesidad de medidas adicionales.

⁴⁸ Los pensionistas y las Administraciones públicas e instituciones sin derecho a deducir el IVA serían colectivos claramente perjudicados. El Informe considera que, más que la renta obtenida en un ejercicio, lo gastado en el año es, en general, el mejor indicador del nivel de vida de una persona. No obstante, hay que matizar. En el caso de los pensionistas, por ejemplo, lo normal es que para sostener su gasto actual utilicen ahorros acumulados en el pasado. Además, es necesario definir con claridad qué se entiende por progresividad y redistribución. Al incrementarse la tributación indirecta (aunque se compense en parte con una reducción de los impuestos directos) se verán perjudicados los hogares con gastos elevados en relación a su renta. Aunque a lo largo de la vida de las personas, en términos globales, renta y gasto se equilibran, en el año de implantación de la reforma el efecto pérdida es inevitable en estos casos.

⁴⁹ Aunque se establezcan compensaciones en el IRPF y ayudas públicas a quienes, por nivel de renta, no estén sometidos a dicho impuesto, ninguna de las medidas alcanzaría a los turistas no residentes.

mediante un impuesto a las importaciones y un subsidio a las exportaciones. Otro modo equivalente, viable para un país que pertenece a una unión monetaria, es a través de un aumento en el IVA y una reducción en las cotizaciones a la Seguridad Social, que, como hemos dicho antes, tienen un valor elevado en España. En términos de equilibrio parcial, según dichos autores, los efectos serían fáciles de adivinar: el aumento en el IVA aumentaría el precio de las importaciones, sin modificar al precio de las exportaciones, dado que los exportadores están exentos de facturar el IVA y tienen derecho a la devolución de lo soportado; por otra parte, la reducción en las cotizaciones a la Seguridad Social aligeraría el coste de producción de las empresas, reduciendo el precio de producción doméstico y compensando el efecto del aumento del IVA; como consecuencia de todo ello, se abaratarían las exportaciones y se encarecerían las importaciones, igual que en una devaluación competitiva.

Pero también recuerdan estos autores el carácter finalista de las cotizaciones sociales (financiar el sistema público de pensiones), lo que obliga a asegurar la sostenibilidad de la Seguridad Social, para lo cual se debería revisar su sistema de fuentes, de ahí que la devaluación fiscal implique la subida del IVA.

En cualquier caso, BAJO et ál. (2014) reconocen que no puede afirmarse inequívocamente que los países con elevados niveles de cotizaciones sociales sobre el PIB tengan también unas tasas elevadas de desempleo. No obstante, en España, ante la magnitud del problema del desempleo, la idea de reducir las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios para disminuir los costes laborales y así lograr un aumento de la demanda de trabajo merece una especial atención.

Con este propósito, BAJO et ál. realizan un estudio⁵⁰ que concluye que la reducción de un punto porcentual de las cotizaciones sociales incrementaría en un 0,33 % los salarios reales (como quiera que un punto de cotizaciones supone una disminución porcentual del 3,42 %, la traslación a salarios se quedaría en el 10 %). Por tanto, las ganancias en empleo serían modestas: un 0,64 %, es decir, 106.000 empleos, lo que reduciría la tasa de desempleo un 0,45 %. Con esta hipótesis, el PIB subiría un 0,28 % y el déficit 0,2 puntos sobre el PIB.

Para compensar la pérdida recaudatoria derivada del descenso de las cotizaciones, habría que incrementar el IVA 0,37 en puntos porcentuales (un 2,81 % en porcentaje). Con esta hipótesis el empleo crecería un 0,77 % (128.000 puestos de trabajo) y la tasa de desempleo caería un 0,5 %, pero el efecto en el PIB sería casi inapreciable⁵¹.

Para lograr un impacto mucho mayor, BAJO et ál. analizan el resultado de reducir las cotizaciones 5 puntos. En tal caso, el empleo crece un 3,27 % (unos 550.000 empleos) y la tasa de

⁵⁰ Utilizando el modelo de GÓMEZ et ál. (2013): modelo estático para una economía abierta, desagregado en 18 sectores productivos.

⁵¹ Un 0,1 %. Hay que recordar que el PIB al coste de los factores (no a precios de adquisición) incluye IVA, lo que hace que se compense el efecto contractivo de la subida del IVA.

desempleo se reduce 2,33 puntos. Con esta hipótesis el PIB crece un 1,46% y el déficit sube un punto. Si se compensan las pérdidas recaudatorias con el incremento del IVA (un 14,67%, es decir, 1,9 puntos porcentuales), el empleo crece un 4% (662.000), la tasa de desempleo baja 2,5 puntos y el PIB al coste de los factores se reduce ligeramente (0,32 puntos). En cualquier caso, el impacto sectorial⁵² es desigual, en especial en la hipótesis sin modificación del IVA.

A la vista de lo resultados anteriores, BAJO et ál. concluyen que la reducción de las cotizaciones tiene que ser significativa si se quiere que tenga efectos apreciables en el empleo.

Por su parte, según BOSCA et ál. (2013), una disminución de 3,5 puntos porcentuales en el tipo efectivo de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios, acompañada de un aumento de 2 puntos porcentuales en el tipo impositivo de la imposición sobre el consumo, incrementaría el empleo, en promedio para los dos primeros años, un 1,3% (200.000 puestos de trabajo) y el PIB un 0,74%.

En cualquier caso, estos autores explican con claridad que un aspecto clave para que una devaluación fiscal provoque efectos similares a una devaluación nominal es cómo se transmiten los cambios impositivos a los precios de los bienes que se exportan e importan. Así, por ejemplo, advierten que si el precio de los bienes que se exportan solo recogiera una parte pequeña de la bajada en las cotizaciones (bien porque las empresas intenten mejorar sus márgenes, bien porque atiendan demandas de subidas salariales para compensar la subida del IVA), el cambio en la relación real de intercambio podría ser más modesto de lo esperado. Y también advierten que algo parecido sucedería si las empresas de las que importamos redujeran sus márgenes para mantener la cuota de mercado ante la subida del IVA. Por supuesto, recuerdan que si los países de nuestro entorno llevaran a cabo devaluaciones fiscales al mismo tiempo, las ganancias de competitividad y los efectos económicos positivos se verían afectados negativamente.

GÓMEZ et ál. (2011) vinculan la devaluación fiscal a la reducción del fraude en el IVA: por cada 1,4 puntos porcentuales que aumentasen los tipos efectivos del IVA vía reducción del fraude, la reducción de cotizaciones sociales que podría financiarse con ello haría crecer el PIB un 1,33% y el empleo un 1,55%.

Por su parte, KEEN et ál. (2012) plantean focalizar la reducción de las cotizaciones sociales en los trabajadores con menores retribuciones para lograr un mayor impacto en la demanda de empleo. También entienden que la reducción debería efectuarse de tal forma que no se rompa la relación actuarial entre cotizaciones y prestaciones, puesto que constituye la base del contrato social en muchos países. En cuanto al IVA, consideran que no solo es posible incrementar el tipo general sino también actuar sobre los tipos reducidos. En cualquier caso, deben tenerse en cuenta las implicaciones en términos de equidad, puesto que, aunque la reducción de las cotizaciones para los empleos

⁵² Como advierten BARREIX et ál. (2013), los países con un peso significativo del sector turístico pueden perder competitividad con una devaluación fiscal, puesto que el posible impacto de la subida del IVA en los precios puede perjudicarles frente a los países competidores.

menos remunerados tiene efectos positivos globales, hay colectivos, como los pensionistas, que no obtendrían ninguna ganancia con ello y sí se verían perjudicados por la subida del IVA. Por otra parte, identifican otras vías distintas del IVA para compensar la pérdida recaudatoria derivada de la reducción de las cotizaciones sociales, como los impuestos sobre las propiedades inmobiliarias.

6. PERSPECTIVAS PARA ESPAÑA

6.1. SOBRE LOS TIPOS DE IVA

La recaudación del IVA sigue representando un porcentaje muy bajo del PIB español (un 5,5%), como ya vimos, claramente por debajo de la media de la Unión Europea (7,1 % en media ponderada y 7,9 % en media aritmética). Los datos son de 2012, por lo que podría pensarse que la última subida del impuesto va a cambiar la situación. En 2013 la recaudación creció un 2,9 % y en 2014 las previsiones más optimistas apuntan a un crecimiento del 10 %. Si ello fuera así, la recaudación por IVA podría llegar a representar en torno a un 6,2 % del PIB español, todavía muy por debajo de la media europea, y continuaríamos en los últimos lugares de la Unión (en 2012 Eslovaquia e Italia se situaban en el 6,1 % e Irlanda en el 6,2 % y ningún otro Estado miembro bajaba del 7 %).

Por tanto, cualquier análisis de nuestro sistema tributario pasa por analizar si existe margen para incrementar la capacidad recaudatoria del impuesto. El posible incremento de los tipos impositivos, la eliminación o limitación de los tipos reducidos, y la mejora del cumplimiento en el impuesto son aspectos a considerar.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que el tipo impositivo general ha subido 5 puntos porcentuales entre julio de 2008 y septiembre de 2012. Además, nuestro tipo general del 21 % está muy próximo a la media aritmética de la Unión Europea (el 21,6 %). El tipo reducido en el mismo periodo ha pasado del 7 % al 10 %. Tan solo el tipo superreducido sigue en el 4 %. Por otra parte, determinados bienes y servicios, como los culturales, antes gravados por el tipo reducido, pasaron a tributar al 21 % en septiembre de 2012, con gran polémica. A la vista de todo ello, es lógico que el Gobierno haya decidido no incrementar el IVA en la reforma fiscal en curso.

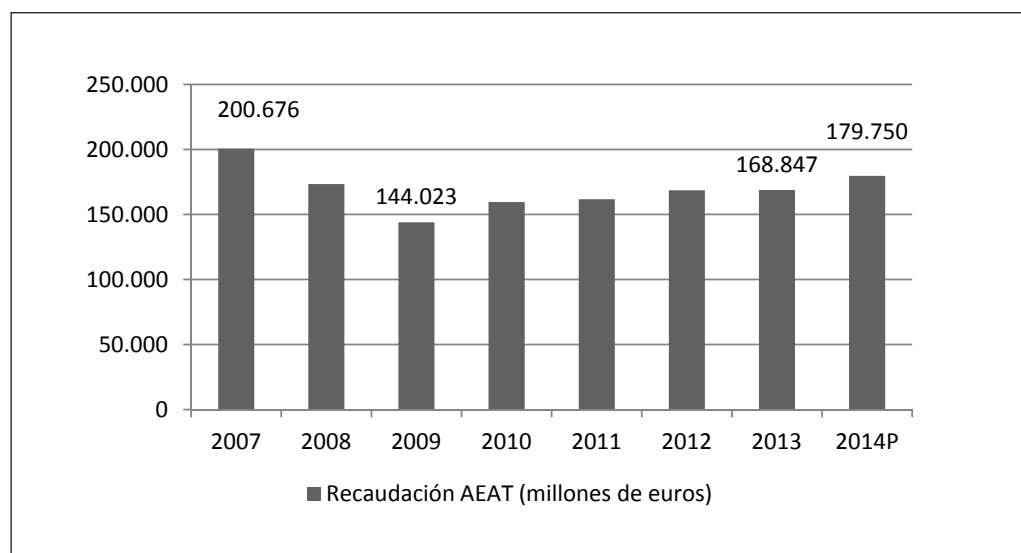
En cualquier caso, profundicemos en las razones que desaconsejan la subida del impuesto en estos momentos y veamos qué margen hay en el medio y largo plazo para nuevas subidas y cuáles serían los condicionantes a considerar.

Como puede verse en el cuadro siguiente, en 2013 la recaudación total gestionada por la Agencia Tributaria se estancó respecto de 2012, y el salto que se ha de producir en los ingresos para alcanzar la cifra presupuestada⁵³ para 2014 es de casi 10.000 millones de euros. Para lo-

⁵³ Como se indica en las notas explicativas de los Informes de Recaudación de la Agencia Tributaria, para calcular los ingresos tributarios gestionados por la Agencia, sin descontar las participaciones territoriales, se consideran el IRPF, el IS, el IRNR

grarlo, la recaudación debe crecer en 2014 un 6,5 %. Las previsiones al superar el ecuador del ejercicio son positivas⁵⁴.

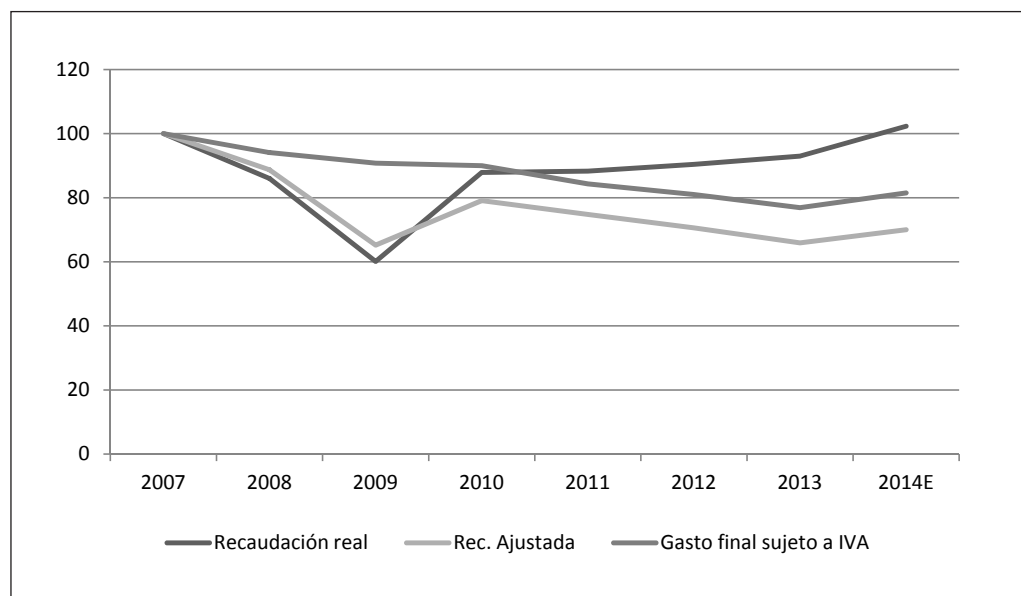
En cualquier caso, aunque las previsiones se cumplan, los ingresos tributarios seguirán claramente por debajo de los logrados en 2007, lo que explica a las claras las dificultades que estamos teniendo para incrementar significativamente la recaudación y la fragilidad de la situación hasta que entremos en un periodo prologando de crecimiento económico.



A mi juicio, cualquier subida del IVA en un contexto como el actual podría ser contraproducente, porque la clave está en la recuperación económica, y una nueva subida de este impuesto, cuyo impacto en el consumo es innegable y directo, podría perjudicar la consolidación del crecimiento económico. Veamos la evolución de la recaudación del impuesto en los últimos años del propio impuesto para profundizar en esta idea.

y los restantes impuestos directos –excepto las cuotas por derechos pasivos– incluidos en el Capítulo I del Presupuesto; el IVA, los IIEE y los demás impuestos indirectos incluidos en el Capítulo II del Presupuesto; y las tasas y otros ingresos tributarios del Capítulo III del Presupuesto gestionados por la AEAT, incluyendo los recargos, intereses y sanciones.

⁵⁴ Según el informe mensual de recaudación de la Agencia Tributaria de julio, vencidos los 7 primeros meses del año, los ingresos tributarios crecían un 3,8 % respecto del mismo periodo del año anterior. Si se analizan las cifras en términos de ingresos homogéneos, el porcentaje se eleva al 5,3 %. Este último indicador puede ser el más fiable puesto que la comparación homogénea elimina, entre otras distorsiones, las producidas por diferentes ritmos de devolución en unos y otros ejercicios respecto de lo que se considera como campaña tipo. Todo ello de acuerdo con las notas explicativas incluidas en los informes de recaudación. Cabe advertir que, frente a lo que erróneamente a veces se afirma, en el paso de los ingresos reales a los ingresos homogéneos no se efectúa ningún ajuste por cambios normativos salvo que se trate de medidas que solo hayan surtido efectos en un solo ejercicio, lo que es excepcional.



En el cuadro anterior se observa que el gasto final sujeto a IVA ha descendido de forma continuada desde 2007. Solo en 2014 ha vuelto a crecer. En cualquier caso, el descenso acumulado respecto de 2007 es de casi un 20%.

También podemos ver la evolución en el periodo 2007-2014 de lo que he llamado recaudación ajustada, que es la recaudación teórica que se hubiera obtenido en el IVA si no se hubieran adoptado medidas normativas y si el ritmo de devolución del impuesto en los distintos años hubiera sido homogéneo. Evidentemente, sin medidas normativas la recaudación hubiera caído de forma muy acusada. En una primera aproximación debería haber descendido en la misma medida que el gasto sujeto a IVA, pero, según el gráfico, lo ha hecho en mayor medida. No es sorprendente la diferencia. No todos los consumos están gravados al mismo tipo y los porcentajes de caída han sido muy diferentes en unos casos y otros; también puede haber cierta sobrevaloración estadística del impacto recaudatorio de las medidas normativas (en especial en 2008 y 2009). Por otra parte, aunque desde 2009 la evolución de la recaudación ajustada siga la pauta de la evolución del gasto final sujeto a IVA, en este periodo convulso tampoco se puede descartar que se haya podido producir un empeoramiento del cumplimiento voluntario.

Lo que es innegable es que las subidas del impuesto han propiciado el aumento de la recaudación real de tal forma que a finales de 2014, como podemos ver en el cuadro, si se cumplen las previsiones, se podrá alcanzar la cifra lograda en 2007.

Insisto en la idea de prudencia: antes de que se consolide con claridad la recuperación del gasto final sujeto a IVA, es decir, del consumo, lo cual de por sí aumentará la recaudación del tributo, es muy arriesgado plantear nuevas subidas.

De cara al futuro, a mi juicio, en un escenario de crecimiento sostenido de la economía y de la recaudación tributaria, siempre que se cumplan las condiciones que luego veremos, se podría volver a plantear una nueva subida, en especial si la tendencia en la Unión Europea sigue siendo al alza. Cabe recordar que nuestro tipo general, aunque se ha aproximado a la media europea, sigue por debajo de esta (el 21,6% en media aritmética), por lo que nuevas subidas en otros países volverían a ampliar la brecha. No obstante, entiendo que, más que la media europea, lo realmente relevante para nosotros son los tipos que se aplican en los grandes países de la Unión Europea y en los países más próximos a nosotros. En este sentido, el tipo general en Portugal es el 23%, pero en Francia es el 20%, lo mismo que en el Reino Unido, mientras que en Italia es el 22% y en Alemania el 19%.

Si estamos más o menos en la media, entonces ¿cuál es el problema? Creo que está claro: el potencial recaudatorio del impuesto español, como veíamos antes, apenas va a superar el 6% del PIB a pesar de las últimas subidas de tipos, lo que nos continúa situando en el furgón de cola de la Unión Europea. El principal motivo para ello es el gran alcance de la aplicación del tipo reducido y superreducido en nuestro país. El lastre recaudatorio que ello implica va a suponer *siempre* un factor de presión muy grande para subir el IVA en España (y/o para no bajar otros impuestos todo lo que sería deseable).

Por otra parte, una subida del tipo general que no fuese acompañada de una subida de, al menos, el tipo reducido, produciría un impacto recaudatorio limitado al afectar tan solo a la mitad del gasto sometido al impuesto. Es decir, sufriríamos todos los efectos contractivos propios del incremento impositivo (muchos de ellos derivados del impacto psicológico de volver a subir de nuevo el IVA, puesto que la economía es, como se suele decir, un estado de ánimo) sin conseguir aumentar demasiado la recaudación. Salvo que la subida del tipo general fuera de varios puntos porcentuales, con el consiguiente efecto contractivo directo sin necesidad de acudir a la psicología para explicarlo.

Y, claro, si la subida afectara también al tipo reducido, el efecto negativo sobre la actividad económica se multiplicaría. Respecto del tipo superreducido las dudas son todavía mayores y probablemente habría que dejarlo como está, por razones de equidad, puesto que ya hemos visto que los consumos gravados por él representan un porcentaje significativo del gasto de los hogares con menos recursos.

Pero decía antes que para plantear nuevas subidas se deberían cumplir necesariamente algunas condiciones. Veamos cuáles.

La primera, ya lo he dicho, que entremos en una fase de crecimiento económico e incremento de la recaudación tributaria sostenido. Las subidas de tipos en el IVA pueden producir efectos contractivos sobre el consumo y, además, generar inflación (ahora no es un problema, pero dentro de algún tiempo puede volver a serlo). Además, en un contexto de incertidumbre económica, los empresarios y profesionales pueden verse obligados a asumir la subida del IVA reduciendo sus márgenes empresariales para no incrementar precios o hacerlo en pequeña medida para no perjudicar su volumen de ventas. También existe un riesgo mayor de que se incremente la propensión al fraude. De ahí mi cautela.

La segunda, que el propósito no sea exclusivamente recaudatorio sino que la finalidad principal sea reestructurar nuestro sistema tributario para racionalizarlo o bien para efectuar una devaluación fiscal. En el segundo caso, con condiciones adicionales que luego veremos.

La tercera, que se establezcan compensaciones que impidan que la medida produzca efectos regresivos o redistributivos negativos, tal y como proponen BARREIX et ál. y el Informe Mirrlees. Esta condición está directamente relacionada con la anterior, puesto que una subida del IVA que permitiese reducir otros tributos (o mejorar determinados programas de gasto) haría más eficiente nuestro sistema tributario e incluso podría ser positiva en términos de equidad.

A mi juicio, estas condiciones mínimas deberían cumplirse cualquiera que sea la fórmula que se adopte para la subida del impuesto: aumento del tipo general únicamente, incremento del tipo general y el reducido, subida de los tres tipos, eliminación total o parcial del tipo reducido o, conjuntamente, de los tipos reducido y superreducido. Lo que cambiaría serían las condiciones adicionales a cumplir en cada caso, esencialmente por razones de equidad. Así, con cualquier hipótesis que implicase subir el tipo superreducido o suprimir o limitar su ámbito de aplicación las compensaciones a los contribuyentes de menores rentas deberían ser significativamente más elevadas que con otras hipótesis.

A efectos prácticos, en primer lugar, cualquiera que sea la hipótesis por la que se opte, se deberían establecer medidas para compensar a todos los contribuyentes del IRPF por la subida del IVA, para lo cual habría que deflactar la tarifa del impuesto y actualizar sus mínimos personales y familiares, en línea con lo que propone el Informe Mirrlees. Pero no podemos cometer el error de quedarnos solo en el IRPF, puesto que los contribuyentes con menores rentas son los más perjudicados por cualquier subida del IVA, y ellos precisamente están fuera de la aplicación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (o pagan este impuesto en muy escasa medida, lo que haría que las compensaciones no surtieran efecto real). En consecuencia, habría que establecer también una compensación específica por el incremento del IPC en los principales programas de gasto para los contribuyentes de escasos recursos: pensiones más bajas, prestaciones por desempleo más reducidas, ayudas a parados sin prestación. Todas estas medidas compensatorias se consolidarían de cara al futuro, por tanto, los nuevos importes de los mínimos, tarifas, ayudas públicas continuarían aplicándose en los años siguientes (salvo que se volviesen a actualizar por cualquier otra razón).

El importe de las compensaciones se definiría estadísticamente por segmentos de renta/percepciones para neutralizar el impacto de la subida del IVA. Ello no excluye, evidentemente, que haya ganadores y perdedores individualmente considerados en función de su propensión al consumo.

Por tanto, sigue siendo insuficiente. La compensación definida en función de la evolución del IPC puede bastar para las rentas medias y altas, pero para las rentas bajas considero necesario articular compensaciones adicionales, ya que se trataría de minimizar el riesgo de que hubiera perdedores con la reforma en este segmento de contribuyentes y, en este punto, es preciso reconocer que la información estadística disponible es insuficiente.

Así, llama poderosamente la atención que solo muy recientemente se haya acordado por el Ministerio de Empleo y Seguridad Social con los principales sindicatos la elaboración de un mapa

completo de las prestaciones sociales para identificar a los colectivos con mayores problemas. A mi juicio, esta información debería integrarse con la información fiscal, puesto que el mapa debería ser un mapa no solo de las prestaciones sociales sino también de la totalidad de fuentes de renta para identificar las situaciones de exclusión, pobreza y desigualdad⁵⁵ en España, lo que permitiría aplicar políticas efectivas de manera integral y no dispersa como sucede ahora con el Estado, las CC. AA. y las corporaciones locales actuando cada uno por su cuenta.

A nuestros efectos, para establecer las compensaciones adicionales por la subida del IVA, habría que determinar qué ayudas y prestaciones deberían incrementarse y en qué medida (no solo en el IPC) para evitar la regresividad de la medida. De igual forma, para determinados niveles de renta, como ya adelanté, la compensación vía IRPF no debería limitarse a paliar el impacto de la subida del IPC derivada del aumento del IVA y tendría que ser más elevada. No se trataría de hacer cálculos individualizados para cada contribuyente, sino de definir correctamente las distintas situaciones y no limitarnos tan solo a clasificar a los contribuyentes por tramos de renta declarada. Así, nos encontraríamos con declarantes con ayudas públicas, declarantes sin ayudas, perceptores de una única ayuda, perceptores de varias ayudas, pensionistas sin ayudas, etc. En función de las distintas situaciones se establecerían las compensaciones revisando los parámetros de IRPF, las pensiones y las restantes prestaciones y ayudas.

Por supuesto, el incremento recaudatorio previsto derivado de la subida del IVA sería el límite máximo disponible a la hora de establecer las compensaciones. Si fuese necesario incrementar la recaudación neta, se podrían modular las compensaciones reduciéndolas para las rentas más altas. El objetivo siempre sería el mismo: reequilibrar nuestro sistema tributario haciéndolo más eficiente y sin perder progresividad (incluso ganando progresividad y equidad).

En cualquier caso, ya lo hemos visto, para establecer un sistema de compensaciones efectivo, aunque no se definan individualizadamente, sino por perfiles de contribuyentes, es necesario un conocimiento profundo de la realidad económica y social de los ciudadanos y familias y, en mi opinión, estamos lejos de lograrlo. Es una condición instrumental, pero muy importante.

Por otra parte, las compensaciones se deberían efectuar por el nivel de gobierno en cada caso competente: el Estado, la Seguridad Social, las CC. AA. Por tanto, no se vincula esta propuesta con una recentralización de competencias; si hubiera que incrementar una ayuda pública gestionada por las CC. AA. serían estas las que tendrían que incrementar su importe para compensar a los ciudadanos afectados. Obviamente, en estos casos el Estado tendría que asumir el coste de la medida en última instancia por razones de lealtad institucional.

Obviamente, como ya adelanté, si el tipo superreducido no se viese afectado por la subida del IVA, los problemas de equidad serían menos acuciantes, pero, en cualquier caso, habría que compensar de manera especial a los contribuyentes con menos recursos.

⁵⁵ Las estadísticas del INE nos indican que hay familias sin rentas de ningún tipo, pero, de momento, no somos capaces de saber cuáles son exactamente estas familias. Es un claro ejemplo.

Por otra parte, no actuar sobre el tipo superreducido y sí subir el tipo reducido y el general contribuiría a incrementar la brecha entre los tipos, lo que haría todavía más difícil cualquier intento de racionalización de la estructura de tipos del IVA en el futuro. Lo mismo cabría decir si se incrementase tan solo el tipo general. Es un argumento para actuar, al menos, sobre el tipo general y el reducido conjuntamente.

Ideas como el IVA Digital, el IVA Personalizado (en alguna de sus variantes) o los sistemas basados en *means test* que, como veíamos antes, implican aplicar directamente el incentivo al consumidor según su situación real o conceder una compensación personal e individualizada a cada ciudadano en función de su consumo real, creo que implican una gran complejidad gestora, por lo que es preferible el uso de los instrumentos tributarios y programas de ayuda ya existentes para articular las compensaciones y fijar su importe, a partir de la información estadística disponible, de manera general, sin perjuicio de su modulación por niveles de renta, incluyendo las ayudas públicas.

Como alternativa teórica, en línea con una de las propuestas de BARREIX et ál., podría sustituirse el sistema anterior por una compensación *pro-pensión*, con ingreso de los importes correspondientes en un plan de pensiones a nombre del beneficiario, pero entiendo que para los colectivos más desfavorecidos la necesidad de liquidez es más acuciante.

Con este conjunto de medidas conseguiríamos reestructurar el sistema tributario mejorando su eficiencia, ya que incrementaríamos la imposición indirecta en cuanto que es menos lesiva para el crecimiento económico y la competitividad para reducir, en paralelo, la imposición directa. Además, reforzaríamos la equidad y la redistribución, puesto que se dedicaría especial atención a los ciudadanos con menos recursos no solo en el IRPF sino también en los programas sociales de gasto.

Como puede verse, no soy demasiado beligerante con la eliminación de los tipos reducidos, aunque contemple como hipótesis su eliminación o limitación. A nivel teórico estoy totalmente en contra de su aplicación, es decir, si empezáramos a construir nuestro sistema tributario de cero, me opondría frontalmente a establecer unos incentivos como estos con un disparatado coste recaudatorio anual total (incluyendo tanto el Estado como las CC. AA.) para 2014 de 19.613,74 millones de euros (5.551,88 por el tipo del 4% y 14.061,86 por el del 10%), según el Presupuesto de Beneficios Fiscales⁵⁶.

La explicación es evidente: la progresividad del sistema y las políticas redistributivas hay que llevarlas a cabo mediante los instrumentos más idóneos para ello, y el IVA no lo es en absoluto. El uso de los incentivos en el IVA tampoco es eficiente para conseguir estimular determinados consumos.

⁵⁶ Como explica OPIHE (2014), los beneficios fiscales tienden a aumentar la complejidad del sistema tributario y, por tanto, los costes de cumplimiento con el mismo. Por otra parte, los beneficios fiscales tienden a ser particularmente difíciles de derogar, bien sea por razones de política económica o como consecuencia de las presiones ejercidas por determinados grupos de presión, por lo que estos tienden a crecer en el tiempo. Además, determinados beneficios fiscales pueden provocar la aparición de pérdidas de bienestar económico en los casos en que estos llegan a producir distorsiones en las decisiones de consumo e inversión de los contribuyentes. Yo añadiría, además, un serio problema de control tributario: los incentivos fiscales detraen recursos de la lucha contra el fraude complejo porque las administraciones tributarias tienen que dedicar valiosos recursos a comprobar la correcta aplicación de todo tipo de incentivos.

Para ilustrar la falta de eficiencia de los tipos reducidos, en GASCÓN (2014b) analizo un incentivo que estuvo en vigor desde agosto de 2011 a 31 de diciembre de 2012, a caballo entre dos legislaturas: la reducción temporal al 4% del tipo del IVA aplicable a las entregas de vivienda. El objetivo que se perseguía era ayudar a la venta del *stock* acumulado de vivienda nueva.

En realidad, la medida solo favoreció a los que ya tenían decidido comprar una vivienda nueva en todo caso, por tanto, el beneficio fiscal no incentivó absolutamente nada en un entorno de fuerte restricción del crédito, eso sí, con un coste recaudatorio solo en 2012 de 758 millones. Las estadísticas del INE sobre transmisiones de viviendas ofrecieron una visión desoladora de los efectos de este presunto incentivo: la media mensual de ventas de viviendas nuevas cayó de 17.348 antes de la medida a 12.838 después de su aprobación, no se consiguió ni siquiera alterar la proporción que suponían las ventas de viviendas nuevas (las únicas incentivadas) respecto del total de viviendas vendidas porque el porcentaje que suponían las primeras respecto del total bajó del 49,5% al 49,2% y, además, los precios de las viviendas nuevas cayeron en menor medida que los de las viviendas usadas cuya venta no se incentivó, un 16,3% las primeras y un 21,7% las segundas. La conclusión es obvia: el incentivo fue contraproducente.

Además, en España, como explico en GASCÓN (2013), los precios que se ofrecen a los consumidores, por tradición, se presentan siempre con todos los impuestos incluidos, y ello hace que la inmensa mayoría de los consumidores no sepa si el bien o servicio que está adquiriendo tributa al tipo general, al reducido, al superreducido o si está exento. En este contexto, cualquier medida relativa a los tipos se diluye inexorablemente.

Pero la realidad es la que es y veo muy difícil eliminar total o parcialmente los tipos reducidos vigentes. Como veíamos antes, la Comisión Lagares proponía eliminar parcialmente el tipo reducido de IVA para ganar margen para reducir el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades. El punto de partida es claro: el coste recaudatorio del tipo del 10% es de más de 14.000 millones de euros. Si en estos casos se aplicase el tipo general, este podría ser el incremento recaudatorio.

Sin embargo, la Comisión no planteó actuar sobre todos los bienes y servicios a los que resulta de aplicación el tipo del 10%, puesto que consideró que la vivienda, el transporte de viajeros y la hostelería y restauración deberían seguir tributando al tipo reducido, bien por la situación del sector (vivienda), bien por sus connotaciones medioambientales (transporte de viajeros), bien por su impacto en el turismo (hostelería, restauración y, de nuevo, transporte de viajeros).

Pues bien, si excluimos de la reclasificación de tipos al turismo (transporte de viajeros, hostelería y restauración) y a la vivienda, solo un 35% del tipo reducido –según mis cálculos– se vería afectado y, muy especialmente, los alimentos a los que se aplica el tipo del 10% como la carne o el pescado. Por tanto, de los 14.000 millones que nos cuesta el tipo reducido, solo recuperaríamos unos 5.000 (y la mitad de la recaudación del impuesto corresponde a las CC. AA.). Llegar a 10.000 millones, para reducir sustancialmente el IRPF y el IS, es imposible subiendo el resto de impuestos indirectos, pues ahora recaudan unos 13.000 millones en total.

Además, la medida me parece políticamente poco realista, ¿cómo va a tributar el pollo al 21 %, el queso al 4 % y los restaurantes al 10 %? Por no hablar de la regresividad de una medida que afectaría en mayor medida a los alimentos que a la restauración, hostelería y ocio, rubros estos últimos en los que el consumo en términos absolutos y relativos es progresivamente mayor conforme aumenta de nivel de renta.

Por otra parte, en el caso del turismo no es posible solucionar el problema con compensaciones, puesto que en el caso de los turistas no residentes no hay forma de compensarles.

A la vista de lo anterior, aun reconociendo que el IVA no es el instrumento idóneo para realizar políticas sociales, creo que la decisión del Gobierno de no seguir el Informe de la Comisión en este punto y en un contexto como el actual es acertada.

6.2. SOBRE LAS DEVALUACIONES FISCALES

Con el planteamiento anterior, en la medida en que las subidas del IVA irían acompañadas de compensaciones en la imposición personal y en programas de gasto, el margen para efectuar una devaluación fiscal sería mínimo.

En este sentido, considero preferible reequilibrar el sistema tributario para hacerlo más eficiente, preservando o potenciando su progresividad, que afrontar una devaluación fiscal generalizada.

Respecto de las bondades de estas, tengo más dudas que certezas. La propia Comisión Lagares planteaba su propuesta de devaluación fiscal de manera muy condicionada: si las cuentas de la Seguridad Social lo permiten; si se revisa el sistema de fuentes o se traspasa la financiación de determinadas prestaciones, como las de viudedad u orfandad, al Presupuesto General del Estado; si el consumo se recupera para que una subida del IVA no sea contraproducente en términos de consumo interno; si el ahorro fiscal derivado de la reducción de cotizaciones no se utiliza simplemente para incrementar los salarios o los beneficios empresariales.

A los problemas ya apuntados, añado los siguientes (GASCÓN, 2013). En el corto plazo, la subida del IVA, en la medida en que genere inflación, puede obligar a revalorizar las pensiones, desbaratando las previsiones recaudatorias neutras de la devaluación fiscal. A medio y largo plazo también se pueden plantear problemas porque los ingresos por IVA deberían crecer al menos en la misma medida que las cotizaciones, lo que no está, ni mucho menos, garantizado.

Por otra parte, el IVA es un tributo que financia no solo al Estado sino también a los entes territoriales y muy especialmente a las CC. AA., que reciben un 50 % de su recaudación. Además, el País Vasco y Navarra recaudan su propio IVA, por lo que habría que ver cómo encajarían las especialidades forales en un nuevo diseño de las fuentes de financiación de la Seguridad Social y la aplicación del principio de caja única.

En un escenario de crecimiento económico prolongado las perspectivas podrían ser favorables: si se redujesen los costes empresariales y creciese la economía, se podrían ampliar las bases de cotización gracias al incremento del empleo. Además, el crecimiento económico podría incrementar, a su vez, la recaudación por IVA.

Pero incluso si la devaluación fiscal fuese positiva en términos macro para el conjunto de la economía, e indudablemente para los sectores más exportadores, para otros sectores de actividad como el turismo, el ocio o el comercio minorista no sería así debido al impacto negativo que las subidas directas del IVA producen en ellos.

Tal vez la solución de futuro pase por la propuesta de los organismos internacionales de reducir las cotizaciones sociales a cargo del empleador con carácter permanente para los trabajadores de menores retribuciones, buscando el mayor impacto posible en la creación de empleo. Además, con ello se dotaría de cierta progresividad a las cotizaciones.

Es evidente que la medida habría que financiarla con una subida del IVA, pero el margen recaudatorio no sería demasiado alto porque ya hemos visto que cualquier subida de este impuesto debería ir acompañada de compensaciones para los ciudadanos, muy especialmente para los de rentas más bajas. Por este motivo probablemente la subida impositiva debería afectar también a otros tributos como los impuestos especiales, los tributos medioambientales o la imposición patrimonial, aunque su capacidad recaudatoria sea muy inferior a la del IVA.

Por otra parte, habría que evaluar cuidadosamente el impacto de la subida del IVA en el sector turístico en el que, en el mejor de los casos, al tratarse de un sector intensivo en el uso de mano de obra de baja cualificación profesional, se podría aspirar a que, en la parte del sector que se relaciona básicamente con turistas no residentes, la bajada de cotizaciones sirviese para compensar la subida del IVA manteniendo precios, aunque ello no significase la creación de nuevos puestos de trabajo. Por tanto, en al menos uno de los sectores más importantes en nuestro país, el efecto en términos de reducción del desempleo sería nulo.

Todos estos condicionantes explican mi escepticismo y creo que avalan que se haya descartado, por el momento, afrontar una devaluación fiscal en España.

7. CONCLUSIONES

La Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español y los organismos internacionales han propuesto, con algunos matices, elevar el IVA para reequilibrar el sistema tributario español y, especialmente, para afrontar una devaluación fiscal.

Sin embargo, el Gobierno ha descartado subir el IVA en la reforma fiscal en curso, cuyo principal objetivo es reducir la tributación en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades, sin que la reforma alcance a las cotizaciones sociales. La mejora de la situación económica y de la recau-

dación tributaria explica en buena medida que los tipos de IVA no se vean afectados. Además, las últimas subidas del impuesto están todavía muy recientes.

En cualquier caso, la recaudación por el IVA representa un porcentaje sobre el PIB español muy inferior a la media europea, sin que las últimas subidas vayan a modificar la situación de manera significativa. Ello es debido no solo al fraude fiscal, que hay que combatir con esfuerzos redoblados, sino también muy especialmente al gran peso que tienen en España el tipo reducido y el superreducido puesto que prácticamente la mitad de la base imponible sujeta a IVA tributa con aplicación de estos tipos.

Ante esta realidad, la presión para volver a subir el IVA será permanente sobre nuestro país, en particular si los tipos del impuesto se siguen incrementando en los países de nuestro entorno.

Coincido en la inoportunidad de una subida del IVA en estos momentos. De cara al futuro, para plantear nuevas subidas, deberían cumplirse necesariamente los siguientes condicionantes: nuestra economía debería encontrarse en una fase consolidada de crecimiento con evolución favorable y sostenida de los ingresos tributarios para minimizar el posible efecto contractivo, problemas con el déficit público o el incremento de la propensión al fraude; el objetivo de la subida sería el reequilibrio de nuestro sistema tributario para hacerlo más eficiente y competitivo (no un mero incremento recaudatorio); y deberían establecerse compensaciones en el IRPF y en determinados programas de gasto para que la subida impositiva no tuviese carácter regresivo.

El importe de las compensaciones variaría en función de cómo se articulase la subida. Por ejemplo, si también afectase al tipo superreducido, las compensaciones a los contribuyentes con menores recursos deberían ser mayores. El IVA español, en términos técnicos, no es regresivo, pero sus subidas pueden serlo según cómo se articulen, y es un efecto que habría que compensar. Un condicionante instrumental importante es la dispersión de la información sobre ayudas públicas y situaciones de exclusión en España, puesto que la compensación de la regresividad de una posible subida del IVA (como cualquier otra política social que se articule) no puede hacerse exclusivamente con medidas en el IRPF.

Aunque las devaluaciones fiscales presentan indudables ventajas, también tienen importantes inconvenientes, en especial en un país como el nuestro con problemas para la financiación de la Seguridad Social. Por otra parte, hay sectores en los cuales un descenso de las cotizaciones sociales no compensaría la subida del IVA, por ejemplo, el turismo orientado a no residentes. La propuesta de los organismos internacionales de reducir las cotizaciones en relación con los empleos de más baja retribución o cualificación, como fórmula para combatir el desempleo, aunque podría ser positiva en términos generales, ya que se reducirían los costes laborales de los trabajadores menos cualificados profesionalmente, sería poco efectiva en sectores como el del turismo ante la necesidad de mantener precios para no perder competitividad frente a otros destinos turísticos alternativos.

Por todo ello, considero preferible reequilibrar el sistema tributario a una devaluación fiscal, pero, en cualquier caso, cualquier subida futura del IVA estaría supeditada a que se cumplan las condiciones antes señaladas, condiciones que, a mi juicio, ahora no se dan.

Bibliografía

AINSWORTH, R. T. [2006a]: *The Digital VAT [D-VAT]*: «Working Paper Series. Law and Economics», n.º 06-22, Boston University School of Law.

- [2006b]: *Digital Consumption Tax [D-CT]*: «Working Paper Series. Law and Economics», n.º 06-26, Boston University School of Law.
- [2006c]: «Biometrics, Certified Software Solutions, and the Japanese Consumption Tax: a Proposal for the Tax Commission», *Working Paper Series. Law and Economics*, n.º 06-45, Boston University School of Law.

Álvarez, J.; García, C. y Gordo, E. [2007]: «Un análisis de los determinantes del turismo no residente en España», *Boletín Económico del Banco de España*, junio.

BAJO, O. y GÓMEZ, A. [1999]: «Efectos de cambios impositivos en un modelo de equilibrio general aplicado: un análisis de la reforma de 1995», *Revista Asturiana de Economía*, 15, págs. 23-42.

- [2004]: *Reducing social contributions for unskilled labor as a way of fighting unemployment: an empirical evaluation for the case of Spain*, Finanz Archiv, 60. págs. 160-185.
- [2014]: «Cotizaciones sociales y nivel de empleo. La fiscalidad en España: problemas, retos y propuestas», *Papeles de Economía Española*, 139, 2014, FUNCAS. págs. 86-96.

BARREIX, A.; BÈS, M. y ROCA, J. A. [2010]: *El IVA personalizado: aumentando la recaudación y compensando a los más pobres*, Madrid, Eurosócial.

- [2011]: *Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo: el IVA personalizado. La reforma de la fiscalidad en América Latina*, Barcelona, Fundación Centro de Estudios y Documentación Internacionales de Barcelona (CIDOB), Secretaría General Iberoamericana (SEGIB) y Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

BARREIX, A.; BÈS, M.; DÍAZ DE SARRALDE, S. y VELAYOS, F. [2013]: «El impuesto al valor añadido que sea lo que es», capítulo 8 del libro *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Editores, Ana CORBACHO, Vicente FRETES CIVILS y Eduardo LORA.

BEATO BLANCO, M.^a D. [2014]: *El IVA en el Informe Mirrlees. Opciones para una reforma del sistema tributario español* (coordinado por Julio VIÑUELA). Fundación Ramón Areces, 2014.

BEVERINOTTI, J.; LORA, E. y VILLELA, L. [2013]: *Mito y realidad de la falta de progresividad de los impuestos indirectos*.

BID [2013]: *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo*, Banco Interamericano de Desarrollo, Editores: Ana CORBACHO, Vicente FRETES CIVILS y Eduardo LORA.

BOSCA, J. E.; DOMENECH, R. y FERRI, J. [2013]: *Fiscal devaluation in EMU*. Working Papers. BBVA Research. 11/12. Versión 9 de septiembre de 2013.

COMISIÓN EUROPEA [2007]: *Study by Copenhagen Economics ApS, Nyropsgade 13/1, DK-1602 Copenhagen (2007) on the reduced rates of VAT applied to goods and services in the EU Member*.

- [2010a]: *Libro verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*, COM(2010) 695 final.
- [2010b]: *Commission staff working document. Accompanying document to the Green paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system*.

- [2011a]: *Summary report of the outcome of the public consultation on the green paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system.*
- [2011b]: *Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*, COM(2011) 851 final.
- [2012a]: *Consultation paper. Review of existing legislation on VAT reduced rates*. TAXUD C1.
- [2012b]: *Memorando de entendimiento sobre condiciones de política sectorial. España. Rescate de parte del sistema financiero*, 20 de julio.
- [2013a]: «Study on the impact of fiscal devaluation», *Taxation papers*, n.º 36.
- [2013b]: *Summary Report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates* (8 de octubre 2012-enero 2013) TAXUD C.1.
- [2013c]: *Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*. 2013 Report. European Commission. Directorate-General for Economic and Financial Affairs Directorate General for Taxation and Customs Union.
- [2013d]: *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*. CASE-Center for Social and Economic Research, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, Warsaw, July 2013.
- [2014a]: *Taxation trends in EU Member States*.
- [2014b]: *VAT rates applied in the Member States of the European Union (Situation at a 1st July)*, Taxud.c.1 (2014)2276174
- [2014c]: *Recomendación del Consejo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2014 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de 2014 de España*. Bruselas. 2.6.2014. COM(2014) 410 final.

CONDE RUIZ, J. I. [2013]: *La reforma fiscal como solución a la crisis fiscal*, XXIII Congreso de la Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, Málaga.

CONESA, J. C.; DÍAZ-GIMÉNEZ, J.; DÍAZ-SAAVEDRA, J y PIJOÁN MAS, J. [2010]: *La Subida del Impuesto Sobre el Valor Añadido en España: demasiado cara y demasiado pronto*, Documento de Trabajo 2010-06. FEDEA, febrero 2010.

CRAWFORD, I.; KEEN, M. y SMITH, S. [2010]: *Value-Added Tax and Excises. Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*, Institute of Fiscal Studies, Oxford University Press.

DURÁN, J. M. [2013]: *Los impuestos sobre el consumo en el sistema fiscal español: revisión y propuestas de reforma. Por una verdadera reforma fiscal*, Ariel e-book. ESTELLER, A; DURÁN, J. M.

FMI [2011]: «Fiscal devaluation: what is it and does it work?» Apéndice 1 en *Fiscal Monitor. Addressing fiscal challenges to reduce economic risks*, septiembre, págs. 37-42.

- [2014]: *Spain. IMF Country Report. 14/192. Article IV Consultation Staff Report*. July 2014.

GASCÓN J. [2013]: *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Civitas.

- [2014a]: *¿Existe alternativa para la tributación de las operaciones intracomunitarias en el IVA?*, Instituto de Estudios Fiscales, Pendiente de publicación.
- [2014b]: *Propuestas para la reforma del sistema tributario*, Tribunal Fiscal (CISS), número 271/2014, págs. 72-80.

GÓMEZ, A. y PASCUAL, P. [2011]: «Fraude fiscal e IVA en España. Incidencia en un modelo de equilibrio general», *Hacienda Pública Española*, 4, págs. 9-52.

KEEN, M. y DE MOOIJ, R. A. [2012]: «Fiscal devaluation and fiscal consolidation: the VAT in troubled times», *IMF Working Paper*, n.º 12/85.

KAKWANI, N. C. [1977a]: «Measurement of tax progressivity: an international comparison», *Economic Journal*, 87, págs. 71-80.

– [1977b]: «Application of Lorenz curves in economic analysis», *Econometrica*, 45, págs. 719-727.

LAGARES [2014]: *Informe Lagares. Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, págs. 271-306, 361-387.

MEC [2014]: *Actualización del programa de estabilidad del Reino de España 2014-2017*.

MIRRLYES et ál. [2011]: *Reforming the Tax System for the 21st Century: The Mirrlees Review*. Institute of Fiscal Studies. Traducción al español: Informe Mirrlees. Diseño de un sistema tributario óptimo. Julio Viñuela. Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.

OCDE [2012]: *Consumption Tax Trends 2012: VAT / GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. OCDE. Measuring performance of VAT: the VAT revenue ratio.

– [2014]: *Economic surveys: Spain*. Estudios económicos: España. Septiembre 2014.

OPIHE [2014]: *Reforma fiscal española y agujeros negros del fraude. Propuestas y recomendaciones*.

REYNOLDS, M. y SMOLENSKY, S. [1977]: *Public Expenditures, Taxes, and the Distribution of Income: The United States, 1950, 1961, 1970*. New York. Academic Press.

ROMERO, D. [2013]: «Los impuestos indirectos en España: diagnosis y discusión de propuestas factibles de reforma. La fiscalidad en España: problemas, retos y propuestas», *Papeles de Economía Española*, 139, FUNCAS, págs. 39-55.

ROMERO, D. y SANZ, D. [2012]: «Efectos recaudatorios y distributivos en 2012 de algunas opciones de reforma del IVA. Impacto sobre el sector de los hogares», *Cuadernos de Información Económica*, 228, 2012, mayo-junio, págs. 1-4.

ROMERO, D.; SANZ, J. F. y CASTAÑER, J. M. [2013a]: «Sobre la regresividad de la imposición indirecta en España en tiempos de crisis: un análisis con microdatos de hogares», *Papeles de Economía Española*, 135, págs. 172-183.

– [2013b]: «FUNCASindi: el simulador de impuestos indirectos de la Fundación de las Cajas de Ahorros», *Cuadernos de Información Económica*, 233, marzo-abril, págs. 83-89.

SANZ, J.F. y ROMERO, D. [2012a]: «Evaluación del impacto recaudatorio de las reformas del IRPF e IVA de 2012 en un contexto de crisis económica», *Papeles de Economía Española*, 133, págs. 39-48.

– [2012b]: «Efectos recaudatorios de la reforma del IVA de 2012», *Cuadernos de Información Económica*, 229, julio-agosto, págs. 1-4.

– [2013a]: «Evolución de los tipos de IVA aplicados en España durante la crisis económica: análisis comparado», *Cuadernos de Información Económica*, 235, págs. 69-79.

SANZ, J. F.; ROMERO, D. y CASTAÑER, J. M. [2013b]: «El análisis de los impuestos indirectos a partir de la Encuesta de Presupuestos Familiares. El Simulador de Impuestos Indirectos de la Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCASindi) Fundación de las Cajas de Ahorros», *Estudios de la Fundación*, n.º 62, mayo.

– [2013c]: *La imposición indirecta en España: situación y perspectivas de reforma. Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo*, director: Miguel MARTÍN. Coordinadores: Gabriel ELORRIAGA y José Félix SANZ, FAES, págs. 159-181.

MEDIDAS DE REVERSIÓN DE PÉRDIDAS INTRAGRUPO Y DERECHO COMUNITARIO: EL CASO NORDEA BANK

José Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

EXTRACTO

El presente trabajo constituye un breve comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia, de 17 de julio de 2014, C-48/13, en el asunto *Nordea Bank*, que versa sobre el aprovechamiento transfronterizo de pérdidas y sus límites en un contexto comunitario.

En concreto, el caso comentado analiza la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de una medida nacional danesa consistente en una reversión íntegra de las pérdidas previamente compensadas en Dinamarca que hubieran sido generadas por establecimientos permanentes en el extranjero respecto de los que se aplicaba el método de imputación; tal cláusula únicamente operaba cuando el contribuyente realizaba una transmisión, total o parcial, del establecimiento permanente a una entidad que formaba parte del mismo grupo de empresas.

El Tribunal de Justicia termina declarando que tal cláusula de reversión íntegra de las pérdidas aplicable en transmisiones intragrupo resulta contraria al Derecho de la Unión Europea, al considerar que va más allá de lo necesario para proteger el objetivo perseguido por la medida, existiendo otros mecanismos menos restrictivos (*arm's length principle*) que permitían garantizar la jurisdicción fiscal sobre la eventual renta generada.

La doctrina establecida a través de este pronunciamiento resulta relevante no solo para clarificar el «estándar comunitario de utilización transfronteriza de pérdidas», sino también a efectos de vislumbrar el margen de maniobra de los Estados miembros a la hora de articular medidas con tintes antiabuso que limitan tal integración de las pérdidas transfronterizas, como las que se están proponiendo en el marco del proyecto OCDE BEPS o las que se han articulado en nuestro ordenamiento a través de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, modificando de forma relevante el TRLIS.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, reversión/recaptura de pérdidas extranjeras, establecimientos permanentes, cláusulas antiabuso, Derecho fiscal de la Unión Europea y libertad de establecimiento.

Fecha de entrada: 01-09-2014 / Fecha de aceptación: 22-09-2014 / Fecha de revisión: 18-11-2014

MEASURES INTAGROUP LOSSES AND REVERSAL OF COMMUNITY LAW: CASE NORDEA BANK

José Manuel Calderón Carrero

ABSTRACT

This paper is a brief commentary on the judgment of the Court of Justice of 17 July 2014, C-48/13, *Nordea Bank Case*, which deals with cross-border use of losses and its limits within the European Union Law framework.

Specifically, the aforementioned case analyzes the compatibility with European Union Law of a Danish domestic clawback provision that requires full recapture of losses previously offset against the profits of the Danish head office that had been incurred by permanent establishments abroad; the domestic provision referred to operated only when the taxpayer transferred the PE assets to an entity that was part of the same group of companies.

The Court held that a counterbalance clause requiring the full recapture of the losses previously offset against the profits of the head office applicable to intra-group transmissions of PE assets is contrary to European Union Law, considering that goes beyond what is necessary to protect the objective pursued by the measure (principle of territoriality in tax matters), inasmuch as less restrictive mechanisms (arm's length principle) can be implemented to achieve that legitimate goal.

The jurisprudence so established by this ruling is relevant not only to clarify the «EU standard for cross-border loss utilization», but also in order to determine the competence of the EU Member States to adopt measures that limit the deduction of cross-border losses, such as those being proposed under the OECD-G20 BEPS project (tax planning schemes on losses) or that have been articulated in our domestic legal system through Law 16/2013, of 29 October, relevantly changing the CIT Law.

Keywords: Corporation Income Tax, cross-border loss recapture provisions, permanent establishments, anti-abuse rules, European Union Tax Law and freedom of establishment.

Sumario

- I. Introducción
- II. Antecedentes del caso Nordea Bank
- III. Pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
 - 1. Enfoque del caso
 - 2. Restricción fiscal prohibida
 - 3. Existencia de situación comparable
 - 4. Justificación de la restricción a la libertad de establecimiento
 - 5. La falta de proporcionalidad de la cláusula específica de recaptura de pérdidas intra-grupo
 - 6. Fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- IV. Comentarios adicionales sobre la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Nordea Bank

NOTA: El presente trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación del Ministerio de Ciencia e Innovación DER2013-47516-P, sobre «La reforma de la Imposición Societaria en la UE».

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo constituye un breve comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala), de 17 de julio de 2014, C-48/13, en el asunto *Nordea Bank*¹, que se refiere y trata una cuestión de gran interés y actualidad como es el aprovechamiento transfronterizo de pérdidas y sus límites en un contexto comunitario.

El caso se plantea en relación con la normativa danesa que establecía una reversión íntegra de las pérdidas previamente compensadas en Dinamarca que hubieran sido generadas por establecimientos permanentes (EP) en el extranjero respecto de los que se aplicaba el método de imputación, de manera que tal cláusula únicamente operaba cuando el contribuyente realizaba una transmisión, total o parcial, del EP a una entidad que formaba parte del mismo grupo de empresas.

El Tribunal de Justicia termina declarando que tal cláusula de reversión íntegra de las pérdidas aplicable en transmisiones intragrupo resulta contraria al Derecho de la Unión Europea, al considerar que va más allá de lo necesario para proteger el objetivo perseguido por la medida, existiendo otros mecanismos menos restrictivos (*arm's length principle*) que permitían garantizar la jurisdicción fiscal sobre la eventual renta generada.

La doctrina establecida a través de este pronunciamiento resulta relevante no solo para clarificar el «estándar comunitario de utilización transfronteriza de pérdidas», sino también a efectos de vislumbrar el margen de maniobra de los Estados miembros a la hora de articular medidas con tintes antiabuso que limitan tal integración de las pérdidas transfronterizas (y las posibilidades de planificación fiscal)², como las que se están proponiendo en el marco del proyecto OCDE BEPS³ o las que se han articulado en nuestro ordenamiento a través de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, modificando de forma relevante el TRLIS y que podrían formar parte de la futura LIS

¹ ECLI:EU:C:2014:2087 (NFJ054811).

² En relación con los principales mecanismos de planificación fiscal relacionados con el aprovechamiento de pérdidas transfronterizas puede consultarse el trabajo de LÜDICKE, J. *et aliter*: «Cross-Border Loss Utilization», *BIT*, June/July 2014, págs. 381 y ss.

³ OECD, *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, OECD, 2011.

de tramitarse sin mayores cambios el proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades que se encuentra en fase de tramitación parlamentaria⁴.

II. ANTECEDENTES DEL CASO NORDEA BANK

El caso *Nordea Bank* sobre el que se pronuncia el TJUE resulta de una controversia entre un contribuyente danés y las autoridades de tal Estado miembro en relación con la aplicación de la normativa danesa que articulaba un mecanismo dirigido de reversión de pérdidas previamente compensadas que resultaba aplicable en determinados supuestos que podrían determinar la pérdida de la jurisdicción fiscal sobre la unidad económica generadora de las referidas pérdidas. La controversia fiscal que terminó siendo planteada ante el TJUE vía cuestión prejudicial presenta los antecedentes de hecho que pasamos a relatar.

El contribuyente que se opone a la aplicación de la referida medida de reversión de pérdidas viene dado por la sociedad *Nordea Bank Danmark A/S*, una entidad financiera con domicilio social en Dinamarca sucesora de un banco con el que en el año 2000 se asoció con otras entidades financieras de Suecia, Finlandia y de Noruega para el crear el Grupo *Nordea*.

Desde los años 1996/97 hasta el año 2000, la antecesora mantuvo establecimientos en forma de sucursales bancarias en Finlandia, Suecia y Noruega que generaron pérdidas en todos los ejercicios por un importe total de 26 millones de euros, las cuales fueron deducidas legalmente de la base imponible sujeta a gravamen en Dinamarca.

En el año 2000, a raíz de la constitución del grupo *Nordea* se llevó a cabo una reestructuración (*bona fide*) que implicó el cierre de las mencionadas sucursales; asimismo, se ofreció a sus clientes la posibilidad de conservar sus cuentas en idénticas condiciones en las filiales de *Nordea Bank* en los mismos Estados y la mitad de su personal fue contratado por dichas filiales o por otras sociedades locales del mismo grupo. Las sociedades (filiales) absorbentes no podían tener en cuenta las pérdidas obtenidas anteriormente por las sucursales a los efectos de la determinación de su base imponible.

Las autoridades fiscales danesas consideraron que tales operaciones constituían una venta parcial de EP a empresas asociadas sobre las que el Reino de Dinamarca ejercía su potestad tributaria. En concreto, la legislación fiscal danesa objeto de aplicación (el art. 33 D, apartado 5,

⁴ El texto del proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, de 6 de agosto de 2014 (BOCG Serie A, núm. 108-1, expediente núm. 121/000110), que actualmente está siendo objeto de tramitación parlamentaria, sin entrar en detalles sobre el mismo que exceden los límites de este modesto trabajo, puede calificarse como continuista de la regulación precedente en lo que se refiere al tratamiento de las rentas negativas generadas en el extranjero a través de un EP, o de su transmisión y cese. La misma indicación puede realizarse en relación con el tratamiento de las rentas negativas en la transmisión de la participación o en los fondos propios de entidades.

de la Ley del Impuesto sobre la Renta) establecía una *regla de «reversión» íntegra* de las pérdidas de una entidad residente (mientras no hayan sido compensadas con beneficios posteriores) de acuerdo con la cual:

«En el supuesto de transmisión el supuesto de transmisión total o parcial de un establecimiento permanente situado en el extranjero, en las Islas Feroe o en Groenlandia a una sociedad del mismo grupo [...] las pérdidas deducidas que no hayan sido compensadas con beneficios de ejercicios posteriores se tendrán en cuenta en la determinación de la renta sujeta a gravamen, cualquiera que sea el método de desgravación aplicado (...)».

De acuerdo con tal legislación, las autoridades fiscales danesas consideraron que las referidas operaciones constituían una transmisión parcial de EP a empresas asociadas y en tal sentido procedía incrementar la base imponible de la entidad danesa (Nordea Bank) correspondiente a su impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 en la suma de las pérdidas imputadas en los ejercicios precedentes.

Al considerar esta reversión contraria a la libertad de establecimiento, Nordea Bank presentó una reclamación ante el *Landsskatteretten* (Comisión tributaria nacional), y posteriormente recurrió la desestimación de dicha reclamación ante el tribunal de apelación competente (el *Østre Landsret*) que decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

«Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE (anteriormente 43 CE y 48 CE) así como los artículos 31 y 34 [del Acuerdo EEE] ¿se oponen a que un Estado miembro, que permite a una sociedad residente deducir regularmente las pérdidas registradas por un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, realice la reversión íntegra de las pérdidas de la sociedad derivadas de dicho establecimiento permanente (en la medida en que no han sido compensadas con beneficios de ejercicios posteriores), en caso de que este sea cerrado debido a que una parte de sus actividades se ha transferido a una sociedad perteneciente al mismo grupo y residente en el mismo Estado miembro del establecimiento permanente, cuando deba presumirse que se han agotado todas las posibilidades de imputar las pérdidas de que se trata?».

III. PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

1. ENFOQUE DEL CASO

El TJUE examinó el caso desde la perspectiva de la libertad de establecimiento prevista en los artículos 49 y 54 del TFUE, aunque considerando el impacto del Acuerdo del Espacio Eco-

nómico Europeo (Acuerdo EEE) cuyas disposiciones (arts. 31 y 34) prohíben las restricciones a la referida libertad de forma idéntica a lo recogido en el TFUE, tal y como ha indicado en su jurisprudencia⁵.

La libertad de establecimiento no solo prohíbe las discriminaciones fiscales que puedan derivar de la legislación del Estado miembro de acogida sino también que el Estado miembro de origen de una entidad nacional comunitaria obstaculice el establecimiento en otro Estado, en particular a través de un EP.

En este sentido, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que se obstaculiza la libertad de establecimiento si, en virtud de una legislación de un Estado miembro, una sociedad residente que posee una filial o un EP en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE sufre una diferencia de tratamiento fiscal desfavorable respecto de una sociedad residente que posea un EP o una filial en el primer Estado miembro⁶.

Entrando ya en el análisis de fondo del caso objeto del litigio y la cuestión prejudicial, el TJUE consideró que una disposición, como la recogida en la legislación danesa reguladora del método de imputación, que permite tener en cuenta las pérdidas de un EP situado en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE para determinar los beneficios y calcular la base imponible de la sociedad principal, constituye una «ventaja fiscal»⁷. Y en tal sentido la aplicación de la cláusula especial de recaptura recogida en el referido artículo 33 D, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre la Renta conduce a privar de tal ventaja a las sociedades danesas que poseen EP en el extranjero frente a aquellas que poseen EP en Dinamarca. Ello acontece en la medida en que la regla de reversión de las pérdidas legalmente deducidas derivadas de los establecimientos extranjeros transmitidos que *no se aplica en caso de transmisión, en idénticas condiciones, de establecimientos residentes en Dinamarca*. De esta forma, cuando una sociedad danesa explotaba una sucursal residente y la vendía a una empresa asociada que no tributaba en Dinamarca, las pérdidas de dicha sucursal residente previamente compensadas, no se corregían, al contrario de lo que sucedía con las sucursales situadas en el extranjero.

2. RESTRICCIÓN FISCAL PROHIBIDA

Así las cosas, el Tribunal de Justicia consideró que tal tratamiento fiscal desfavorable, que penalizaba fiscalmente la explotación de sucursales en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Acuerdo EEE, podía disuadir a una sociedad danesa de ejercer sus actividades mediante un

⁵ Véase, por ejemplo, la sentencia *A*, C-48/11 (NFJ047881).

⁶ Véanse en este sentido, en particular, las sentencias *Papillon*, C-418/07 (NFJ030334), apartados 16 a 22, y *Argenta Spaarbank*, C-350/11 (NFJ051164), apartados 20 a 34.

⁷ Véase, en este sentido, la sentencia *Lidl Belgium*, C-414/06 (NFJ028333), apartado 23.

establecimiento permanente situado en un Estado miembro o en un Estado parte del Acuerdo EEE distinto del Reino de Dinamarca y, en consecuencia, constituye una *restricción en principio prohibida* por las disposiciones del Tratado y del Acuerdo EEE relativas a la libertad de establecimiento.

3. EXISTENCIA DE SITUACIÓN COMPARABLE

Una vez establecida la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia de acuerdo con la cual solo puede admitirse tal restricción si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general⁸.

A este respecto, el TJUE puso de manifiesto que, en principio, los establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE no se encuentran en una situación comparable a los establecimientos residentes en lo que atañe a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente.

Ahora bien, acto seguido puntualizó que Dinamarca, al sujetar al impuesto danés los beneficios de los establecimientos permanentes situados en Finlandia, Suecia y Noruega, asimiló estos últimos a los establecimientos residentes por lo que se refiere a la deducción de las pérdidas⁹. Es decir, el TJUE opta por un análisis de la comparabilidad de las diferentes situaciones de hecho frente a la norma nacional específica que genera la restricción fiscal a efectos de determinar su consistencia técnica, racionalidad fiscal y, por tanto, su justificación. El hecho de que la normativa fiscal danesa fuera simétrica en el gravamen de los beneficios de los establecimientos residentes situados dentro y fuera del territorio nacional condujo al TJUE a un juicio positivo sobre la comparabilidad a los meros efectos de poder trascender al verdadero análisis de fondo referido a la eventual justificación de la restricción fiscal generada por la medida nacional. En este sentido, lleva razón la Abogada General J. Kokott cuando, en sus conclusiones de 13 de marzo de 2014¹⁰, puso de manifiesto las dificultades que conlleva la realización de forma consistente de este test de comparabilidad; por un lado, considera que de la jurisprudencia del TJUE en su conjunto no cabe deducir cuáles son las circunstancias en las que una diferencia entre las situaciones confrontadas impide que puedan compararse objetivamente; por otro lado, la Abogada General argumenta que si se llegara a la conclusión de que las situaciones no son objetivamente comparables, se frustraría el examen de proporcionalidad de la diferencia de trato entre la situación interna y la transfron-

⁸ Véase, en este sentido, la sentencia *Philips Electronics UK*, C-18/11 (NFJ048211), apartado 17 y jurisprudencia citada en la misma.

⁹ Véase, por analogía, la sentencia *Denkavit International y Denkavit France*, C-170/05 (NFJ024423), apartados 34 y 35.

¹⁰ Conclusiones AG: ECLI: EU:C:2014:153, párrafos 21-28.

teriza, a diferencia de lo que ocurriría al examinar la causa de justificación, llegando a mantener que solo es posible garantizar una solución equilibrada si, al examinar la causa de justificación se tiene en cuenta el motivo de la diferencia de trato.

4. JUSTIFICACIÓN DE LA RESTRICCIÓN A LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO

El test de justificación de una medida restrictiva de una libertad fundamental pasa por la concurrencia de un fundamento válido desde el plano comunitario (una razón imperiosa de interés general) de manera que la medida sea adecuada para garantizar el objetivo legítimo que persigue y, además, no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (test de proporcionalidad).

La principal causa de justificación que fue invocada para justificar la medida danesa pasó por el argumento de su necesidad para garantizar el reparto equilibrado del poder tributario entre Estados miembros en relación con la prevención de la evasión fiscal.

El TJUE admitió la validez en abstracto de tal causa de justificación considerando su jurisprudencia precedente con arreglo a la cual se reconoció que los Estados miembros siguen siendo competentes para definir, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición y que la preservación de dicho reparto es un objetivo legítimo reconocido por el Tribunal de Justicia¹¹.

A partir de tal punto de partida, se procedió a determinar si tal finalidad estaba presente en la medida nacional objeto del litigio, constatándose que el objetivo de la cláusula específica de recaptura danesa residía en evitar el riesgo de evasión fiscal consistente en que un grupo organiza sus actividades de tal modo que deduce de su renta sujeta a gravamen en Dinamarca las pérdidas de un EP deficitario situado en otros Estados miembros o países miembros del Acuerdo EEE para a continuación, una vez que dicho establecimiento es rentable, transferir las actividades de este establecimiento a una sociedad controlada por el grupo pero que está sujeta al impuesto, no en Dinamarca, sino en tales Estados. En este sentido, el TJUE consideró que la medida danesa estaba amparada por esta causa de justificación, toda vez que la cláusula permitía revertir en el beneficio sujeto a gravamen de la sociedad transmitente danesa las pérdidas deducidas en los ejercicios anteriores, al haber perdido Dinamarca la facultad de gravar los eventuales beneficios futuros del EP como consecuencia de su transmisión (total o parcial), de suerte que en el contexto de las relaciones intragrupo podría articularse un montaje que erosionaría artificialmente la base imponible de la entidad danesa afectando así al reparto de la potestad tributaria derivada del Convenio concluido en 1996 entre los países nórdicos para eliminar la doble imposición, que recogía el método de imputación en relación con el gravamen de los beneficios de los EP situados en los distintos Estados contratantes.

¹¹ Véase, en particular, la sentencia *Argenta Spaarbank* C-350/11 (NFJ051164), apartado 50 y jurisprudencia citada.

5. LA FALTA DE PROPORCIONALIDAD DE LA CLÁUSULA ESPECÍFICA DE RECAPTURA DE PÉRDIDAS INTRAGRUPPO

A pesar de que se consideró que la medida nacional estaba justificada teniendo en cuenta el objetivo legítimo perseguido por la misma (protección del reparto del poder tributario a través de una medida anti-evasión fiscal), el TJUE terminó pronunciándose en contra de su compatibilidad con la libertad de establecimiento a la vista de la propia configuración (desproporcionada) de la medida al capturar tanto operaciones de reorganización empresarial genuinas como montajes puramente abusivos (*blanket rules vs. targeted rules*).

A este respecto, el Tribunal de Justicia puso de relieve cómo el objetivo del reparto equilibrado del poder tributario tiene como finalidad mantener el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas, esto es, la denominada regla de «simetría». En este sentido, el equilibrio en el reparto del poder tributario que protege la regla de simetría requiere que las pérdidas deducidas derivadas de un EP (integradas en la base imponible de la entidad de la que forma parte en su Estado de residencia) puedan ser compensadas (a efectos recaudatorios) mediante el gravamen de los beneficios de dicho EP obtenidos bajo la competencia o jurisdicción tributaria del Estado miembro considerado, incluyendo tanto los obtenidos durante el periodo en el que dicho EP dependía de la sociedad residente como con los obtenidos en el momento de la transmisión del mismo EP.

La formulación por parte del TJUE de esta importante regla de simetría en el reparto del poder tributario entre los Estados miembros clarifica y refuerza la aplicación de cláusulas de reversión (y recaptura) como la que pretendía articular la legislación danesa a efectos de compensar el efecto recaudatorio generado por la previa integración de las pérdidas del EP en el Estado de residencia de su casa central, en un contexto donde un convenio fiscal (como el Convenio Nórdico) establecía el método de imputación para eliminar o neutralizar el riesgo de una eventual doble imposición.

Ahora bien, una cosa es admitir la validez de la regla de simetría que fundamenta la cláusula de recaptura de pérdidas previamente compensadas con los beneficios futuros del EP en el marco de la aplicación del método de imputación, y otra muy distinta que la concreta medida nacional que se ha articulado con tal finalidad (protección del equilibrio en el reparto del poder tributario) se haya configurado de forma técnicamente correcta desde una perspectiva comunitaria, lo cual requiere que no vaya más allá del cumplimiento de tal finalidad, generando así la menor restricción posible a la libertad comunitaria de que se trate.

El TJUE constató la falta de proporcionalidad de la referida cláusula específica de reversión prevista en la legislación danesa, considerando cómo el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía una regla de *arm's length* con arreglo a la cual los activos transferidos dentro de un grupo mercantil se valoran según las condiciones de mercado. Es decir, la normativa fiscal danesa recogía el principio de plena competencia como norma imperativa de valoración que

determinaba que las operaciones intragrupo y las realizadas con un EP en el extranjero debían valorarse como si se hubiesen realizado entre partes independientes.

El Tribunal de Justicia razonó que una disposición de un Estado miembro –como la cláusula específica de recaptura prevista en el artículo 33.5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Dinamarca– que establece, en caso de transmisión, por una sociedad residente, de un EP situado en otro Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo EEE a una sociedad no residente del mismo grupo, la reversión de las pérdidas anteriormente deducidas derivadas del establecimiento transmitido va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo relativo a la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria, desde el momento en que el primer Estado miembro grava los beneficios obtenidos por dicho establecimiento antes de su transmisión, incluidos los resultantes de la plusvalía generada en la mencionada transmisión.

Tal conclusión, según el propio TJUE, no queda invalidada por la circunstancia, invocada por el Gobierno danés, de que le sería difícil, en el supuesto de transmisión dentro del grupo, comprobar el valor de mercado del fondo de comercio transferido en otro Estado miembro, en la medida en que tales dificultades no son específicas de las situaciones transfronterizas, puesto que la Administración danesa ya lleva a cabo necesariamente comprobaciones similares cuando la venta de un fondo de comercio se inscribe en el marco de la transmisión dentro del grupo de un establecimiento residente. Añadió el TJUE que, en cualquier caso, las autoridades tributarias danesas siempre pueden pedir a la sociedad transmitente los documentos que consideren necesarios para comprobar si el valor del fondo de comercio considerado para calcular la plusvalía de transmisión de un establecimiento extranjero coincide con el del mercado, conforme a la regla establecida en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es decir, la presunción (*iuris et de iure*) de abuso sobre la que se construía la cláusula danesa, impidiendo la prueba por parte del contribuyente del valor de mercado de los activos transferidos (incluyendo el fondo de comercio transferido), se considera inaceptable desde una perspectiva comunitaria que somete tal regulación a un test de proporcionalidad. La misma consecuencia debería seguirse desde un análisis constitucional que verificara la racionalidad y compatibilidad de la medida con los principios constitucionales tributarios del artículo 31.1 de nuestra Constitución, dado que la aplicación de la norma puede traer consigo una sobreimposición sin fundamento económico.

6. FALLO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

De acuerdo con todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declaró que:

Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, así como los artículos 31 y 34 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, se oponen a una legislación de un Estado miembro en virtud de la cual, en caso de transmisión, por una sociedad residente a una sociedad no residente del mismo grupo, de un establecimiento permanente situado en otro

Estado miembro o en otro Estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, las pérdidas anteriormente deducidas derivadas del establecimiento transmitido revierten en el beneficio sujeto a gravamen de la sociedad transmitente, siempre que el primer Estado miembro grave tanto los beneficios obtenidos por dicho establecimiento antes de su transmisión, como los resultantes de la plusvalía generada en la mencionada transmisión.

IV. COMENTARIOS ADICIONALES SOBRE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL CASO NORDEA BANK

La sentencia del TJUE en el caso *Nordea Bank* constituye un pronunciamiento que posee gran relevancia por una serie de motivos que pasamos a exponer.

Ciertamente, estamos ante un asunto que debido a su temática y alcance integra un importante nuevo eslabón de la cadena de precedentes jurisprudenciales que delimitan de forma relevante los límites que impone el Derecho de la Unión Europea al ejercicio de la competencia o poder tributario de los Estados miembros en materia de imposición directa.

En este sentido, no puede perderse de vista que la decisión del TJUE en el asunto *Nordea Bank* contribuye a delimitar la jurisdicción fiscal de los Estados miembros sobre la materia imponible sujeta a los impuestos sobre la renta. El Tribunal de Justicia vuelve a abordar la cuestión del ejercicio de la competencia fiscal de los Estados en materia de imposición directa, considerando el equilibrio en el reparto de poder tributario entre los Estados pero fundamentalmente atendiendo al principio de coherencia tributaria, en el sentido de garantizar la simetría entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas. De esta forma, los Estados miembros no están limitados a gravar la renta derivada de las actividades realizadas únicamente en su territorio, ni tampoco están obligados a tener en cuenta pérdidas registradas por una actividad que no tribute en su territorio (más allá de lo establecido en la jurisprudencia *Marks & Spencer*, en relación con las pérdidas finales), de manera que el mercado interior no confiere a los sujetos pasivos el derecho a optar por el Estado miembro en el que hayan de considerarse las pérdidas.

Por tanto, el Derecho de la Unión Europea no interfiere de forma sustantiva en esta delimitación de la competencia fiscal de los Estados miembros a la hora de determinar su modelo impositivo (territorial vs. renta mundial/dual), ni sobre la selección de la materia imponible ni en el reparto del poder tributario que pueda articularse a través de convenios de doble imposición, sin perjuicio de los matices que puedan derivarse del principio de no discriminación (o del régimen de ayudas de Estado).

En este sentido, el Derecho de la Unión Europea permite tanto modelos de impuesto sobre la renta territoriales como los que pivotan sobre la renta mundial (puros o duales), de manera que tanto la aplicación del método de exención como el método de imputación a los efectos de elimi-

nar la doble imposición internacional resulta compatible con el ordenamiento comunitario, siendo conscientes, además, de que la supresión o mitigación de las consecuencias económicas de este fenómeno no resulta una obligación impuesta o derivada del Derecho Comunitario.

Ahora bien, allí donde un Estado miembro haya adoptado el principio de renta eliminando la doble imposición a través del método de imputación y permitiendo la deducción de las pérdidas extranjeras, el Derecho Comunitario admite que tal Estado pueda adoptar medidas generadoras de un cierto nivel de restricción de las libertades comunitarias dirigidas a la protección de su competencia fiscal a efectos de garantizar la «reversión» o «recaptura» de tales pérdidas por la vía del gravamen de los beneficios futuros en el extranjero (regla de simetría). En cambio, allí donde un Estado miembro aplicara el método de exención no sometiendo a imposición la renta extranjera tampoco estará obligado a deducir las pérdidas derivadas de la actividad realizada fuera de su territorio, sin perjuicio de los matices derivados de la jurisprudencia *Marks & Spencer* y *Lidl Belgium* [C-446/03 (NFJ021162) y C-414/06 (NFJ028333) respectivamente, sobre pérdidas finales] y *Deutsche Shell* [C-293/06 (NFJ027752), sobre pérdidas cambiarias]¹². No obstante, allí donde tal

¹² Los principios derivados de esta jurisprudencia en relación con la obligación del Estado de residencia de permitir la deducción de las pérdidas extranjeras derivadas de la actuación a través de un EP en otro Estado miembro del EEE han sido sintetizados de la siguiente forma: a) Si el contribuyente puede deducir la pérdida en el Estado de localización del EP en un periodo distinto al de su generación, el Estado de residencia no está obligado a conceder la deducción de la pérdida, cuando aplica el principio de simetría a través del método de exención (exclusión de beneficios y pérdidas); tal regla deriva de la jurisprudencia *Lidl Belgium*; b) Si el Estado de residencia del contribuyente sigue el principio de simetría, debe tener en cuenta la pérdida que por su naturaleza (v. gr., cambiaria) no puede ser deducida o compensada en el Estado de la fuente, de acuerdo con la jurisprudencia *Deutsche Shell*; y c) Si el Estado de residencia sigue el enfoque asimétrico permitiendo la deducción de la pérdida extranjera en el periodo en el que se genera o produce, tal Estado puede recapturarla incluso allí donde el Estado de la fuente no permite la deducción de la misma pérdida (jurisprudencia *Krakenheim*) o cuando tal mecanismo de compensación no está previsto en su ordenamiento (caso *K*). Tales principios han sido elaborados por HASLEHNER, W.: «Cross-border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law», *BIT*, November 2009, sección 6. En el caso de las pérdidas propias de filiales extranjeras, téngase en cuenta que la jurisprudencia *Marks & Spencer* parte de la base de que el Estado de la residencia de la matriz otorga un tratamiento discriminatorio respecto de las filiales residentes, de manera que solo se requiere la importación de las pérdidas de las filiales extranjeras cuando sean finales y exista discriminación respecto de la situación interna (v. gr., régimen de grupo fiscal); igualmente, debe apuntarse que en el contexto del análisis de compatibilidad comunitaria de las restricciones a la integración de las pérdidas transfronterizas, el TJUE ha considerado que la situación de una filial extranjera y de un EP situado en otro Estado miembro no son equivalentes o comparables [STJUE de 25 de febrero de 2010, C-337/08 (NFJ037112), *X Holding BV*]. Por otro lado, cabe señalar, a su vez, que las diferencias que puedan existir en el cómputo de las pérdidas como consecuencia de la aplicación de legislaciones distintas constituyen disparidades derivadas de la interacción de ordenamientos generadoras de doble imposición que, en principio, son cuasi-restricciones que el TJUE viene considerando que no son contrarias al Derecho de la Unión Europea, conclusión que también puede ser aplicable al perjuicio financiero (*cash flow temporary disadvantage*) que deriva de la doctrina de las pérdidas finales. A este respecto, el hecho de que la legislación del Estado de la fuente no determine la existencia de una pérdida que sí resulta de la legislación del Estado de la residencia no parece que afecte a la regla de las pérdidas finales, de acuerdo con los principios derivados de las sentencias *Marks & Spencer* y *Lidl Belgium*. También debe destacarse que tal jurisprudencia opera tanto respecto de pérdidas operativas derivadas de la actividad del EP o de una filial, como de las derivadas de la transmisión de los activos del EP y de la filial, siempre que se trate de pérdidas finales. Vid. CALDERÓN, «Reflexiones al hilo de la STJUE *X Holding BV* sobre el Régimen

Estado miembro aplicara el método de exención y permitiera la deducción de las pérdidas extranjeras, podría igualmente articular medidas dirigidas a recapturar tales pérdidas (regla de simetría) como excepción a la configuración clásica del método de exención [jurisprudencia *Krakenheim Ruhesitz*, C-157/07 (NFJ030254)]¹³, aunque también aquí se plantean dudas sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de una cláusula de recaptura que opera en situaciones de transmisiones intragrupo de un EP donde no se generan beneficios con motivo de tal transmisión, habiéndose compensado pérdidas de tal EP en el pasado con beneficios de la casa central¹⁴.

Nótese que aunque el TJUE parece seguir manteniendo la vigencia y aplicación general de la jurisprudencia *Marks & Spencer* sobre integración de pérdidas finales extranjeras –tal y como se deduce de la sentencia *A Oy*, C-123/11 (NFJ049866), sin perjuicio de los matices derivados de la sentencia *K*, C-322/11 (NFJ052519), que exponemos más abajo–, esta doctrina ha sido objeto de severas críticas llegandose a proponer su supresión o superación¹⁵.

de Consolidación en el Impuesto sobre Sociedades, la Importación de pérdidas extranjeras y el Derecho de la UE», *Crónica Tributaria*, n.º 138/2011, págs. 25 y ss., donde exponemos los diferentes sistemas que afectan a la deducción de las pérdidas de filiales extranjeras y la jurisprudencia comunitaria sobre los mismos.

¹³ La jurisprudencia citada aparece comentada en MALHERBE *et alter*, *The Impact of the Rulings of the ECJ in the Area of Direct Tax Matters*, EU Parliament, Brussels, 2008; y MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN: «La Jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa», en CARMONA FERNÁNDEZ (coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CISS, Valencia, 2014, lugar al que nos remitimos.

¹⁴ El *Finanzgericht* de Colonia, en su decisión de 14 de febrero de 2014 (13 K 3906/09), ha planteado cuestión prejudicial ante el TJUE (caso C-388/14) en relación con la normativa alemana que establece la aplicación de una cláusula de reversión que opera en casos de transmisiones intragrupo de EP, al entender que existen dudas para la aplicación tanto de la jurisprudencia *Krakenheim* (al tratarse de un caso donde la cláusula de recaptura operaba en una situación donde el EP con posterioridad obtuvo beneficios) como de la derivada del asunto *Nordea Bank* (debido a que en este caso se aplicaba el método de imputación y no el de exención). El tribunal alemán plantea en particular si las pérdidas generadas antes de la transmisión intragrupo del EP pueden calificarse como finales a los efectos de la aplicación de la jurisprudencia *Marks & Spencer*, tal y como viene entendiendo el *Bundesfinanzhof* (v. gr., las sentencias de 2 y 5 de febrero de 2014, comentadas por KAHLENBERG, Ch.: «Recognition of Final Losses of Permanent Establishments», *European Taxation*, September 2014, págs. 414 y ss.).

¹⁵ Resulta especialmente relevante la crítica formulada por la Abogado General J. Kokott en sus conclusiones en el asunto C-172/13, de 23 de octubre de 2014, que considera que debería suprimirse la «excepción Marks & Spencer» y adoptarse una regla de compensación permanente con cláusula de recaptura considerando las enormes dificultades prácticas que existen para determinar el ámbito de aplicación y sentido de esta «excepción». Así, indica que: a) el TJUE no indica en qué casos está excluida la posibilidad de tener en cuenta las pérdidas en el futuro, ni en qué momento se ha de apreciar tal posibilidad; b) tampoco resulta claro qué pérdidas se deben computar: ¿las pérdidas totales de la filial al cese de la actividad o aquellas que existen en el momento de la solicitud del régimen de consolidación fiscal en el Estado de la matriz?; c) ¿cuándo existen pérdidas finales? Parece admitirse que ello acontece cuando el Estado de establecimiento de la filial no permite tal transferencia de pérdidas (sin perjuicio de los matices de la jurisprudencia *K*), o cuando la filial cesó en su actividad o se inició la liquidación de la filial (salvo matices del caso *A Oy*, C-123/11), o cuando la filial no existe jurídicamente, al dejar de tener patrimonio y poder así adquirir nuevos activos que puedan generar ingresos; no obstante, no resulta pacífico ni evidente que en todas estas circunstancias estemos ante «pérdidas finales», tal y como evidencia la propia jurisprudencia del TJUE y el contencioso que se debate en el asunto C-172/13.

Tal estado de cosas lógicamente posee implicaciones fiscales relevantes. Así, volviendo al caso *Nordea Bank* resulta meridiano que la regla de simetría y la causa de justificación basada en el equilibrio en el reparto del poder tributario protege el derecho de gravamen de Dinamarca (como *home country*) sobre los eventuales beneficios futuros que pudieran obtenerse a través de los EP en el extranjero (incluyendo su transmisión total o parcial), de suerte que tal derecho ya resulta estructural en el modelo impositivo danés basado en el gravamen de la renta mundial combinado con el método de imputación articulado a través de un Convenio fiscal multilateral (Convenio Nórdico de 1996).

Ciertamente, podría considerarse que la cláusula de reversión o de recaptura de las pérdidas extranjeras resulta innecesaria. Sin embargo, frente a tal posición podrían formularse dos apreciaciones dirigidas a contrastar tal idea¹⁶. Por un lado, no puede perderse de vista que la imposibilidad de gravar eventuales beneficios posteriores es algo que puede suceder normalmente en la imposición de una actividad, por ejemplo, cuando esta fracasa económicamente o cuando se pone fin a la potestad fiscal. Por otro lado, tampoco puede dejar de destacarse que el funcionamiento ordinario del método de imputación (sin cláusula de recaptura de pérdidas) permite canalizar una cierta desimposición en el Estado de residencia del contribuyente, en la medida en que la pérdida deducida en un ejercicio no se compensa con el beneficio integrado en ejercicios posteriores allí donde el contribuyente puede deducir en tal país (residencia) el impuesto extranjero que grava el mismo beneficio, de manera que en el mejor de los casos tal país recuperaría un cierto nivel de imposición; de alguna forma, la regla de simetría operaría en estos casos más en un plano formal que en el material pudiendo apreciarse un cierto desequilibrio entre la consideración íntegra de las pérdidas registradas y la imposición de los beneficios futuros, aunque la mayor o menor intensidad de estos efectos variará dependiendo de múltiples factores como los diferentes niveles impositivos entre el Estado de la fuente y el de la residencia y la distinta configuración de la misma base imponible en ambos países. Algunos países, como España, arbitraron medidas para corregir este desequilibrio consistentes en cláusulas de recaptura de pérdidas que operan tanto en el marco del método de exención como en el de imputación (véase el art. 22.2 TRLIS en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 16/2013, sin perjuicio de la disp. trans. 41.3 de esta ley). Cabría considerar que tales cláusulas, en la medida en que articulen tal principio de simetría que protege la competencia fiscal y el equilibrio en el reparto del poder tributario, resultan compatibles con el Derecho de la Unión Europea, siempre y cuando resulten proporcionadas; la interrelación de tales cláusulas con los Convenios de doble imposición, sin embargo, podría ser más problemática dependiendo de la configuración del método de imputación convencional.

Por tanto, la jurisprudencia del caso *Nordea Bank* pone de manifiesto esta tensión fiscal que deriva del principio de simetría y cómo la misma termina proyectándose sobre un conjunto de disposiciones fiscales que los Estados establecen para proteger su competencia fiscal y sus bases imponibles, de suerte que el Derecho Comunitario no se opone a las mismas siempre y cuando

¹⁶ Véanse los párrafos 49-53 de las Conclusiones, de 13 de marzo de 2014, de la Abogado General J. Kokott en el caso *Nordea Bank*.

se configuren de forma consistente técnicamente (coherencia tributaria en el sentido de lógica fiscal) y no vayan más allá de lo necesario para cumplir tal objetivo¹⁷.

Precisamente, lo que aconteció en el asunto *Nordea Bank* fue que Dinamarca articuló una medida nacional inadecuada (desproporcionada) para proteger su competencia fiscal. Como pusieron de relieve las propias autoridades danesas, el objetivo declarado del régimen danés de reversión fiscal no era lograr una adecuada proporción entre la consideración de las pérdidas y de los beneficios de las actividades que tributan con arreglo al método de imputación, sino únicamente evitar, en un caso excepcional, el abuso de la plena consideración de las pérdidas en virtud del método de imputación¹⁸. La fórmula empleada por la normativa danesa dirigida a capturar únicamente operaciones intragrupo (legítimas o no) se consideró contraria al Derecho Comunitario por resultar desproporcionada, al ir más allá de lo necesario para lograr su objetivo.

No obstante, tal y como puso de relieve la Abogado General J. Kokott¹⁹ debe destacarse que una medida nacional de este tipo solo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo invocado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática, es decir, con la debida consistencia. A su vez, la articulación de una cláusula específica para evitar «transferencias artificiales de beneficios» en determinadas situaciones —operaciones intragrupo— solo puede realizarse de forma compatible con el Derecho Comunitario a través de medidas que sean «técnicamente adecuadas», como el régimen de *transfer pricing* que implementa el principio de plena competencia de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE²⁰, permitiendo al contribuyente presentar elementos relativos a los posibles motivos comerciales de las operaciones, y de manera que la medida fiscal correctora se limite a la fracción que supere lo que se habría convenido de no existir una relación de interdependencia entre las entidades asociadas.

El régimen danés de reversión fiscal, a la postre, articulaba una medida antiabuso que no cumplía los principios establecidos por el TJUE en materia de cláusulas anti-evasión fiscal compatibles con el Derecho de la Unión Europea, pero además tampoco era consistente técnicamente con el propio principio de protección de la competencia fiscal de los Estados miembros, en la medida en que la reversión de todas las pérdidas imputadas no guardaba ninguna proporción con la pérdida de la imposición de los beneficios futuros. La medida de protección de la competen-

¹⁷ Nótese que, en ocasiones, tal principio de simetría resulta matizado por la existencia de discriminaciones entre situaciones internas y transfronterizas como acontece en la jurisprudencia *Bosal* C-168/01 (NFJ015171), o *Keller Holding* C-471/04 (NFJ028808), en relación con la deducción de gastos financieros relacionados con adquisición de participaciones en entidades extranjeras cuyos dividendos o plusvalías están exentas.

¹⁸ Véanse los párrafos 55 y 56 de las Conclusiones, de 13 de marzo de 2014, de la Abogado General J. Kokott en el caso *Nordea Bank*.

¹⁹ Párrafos 56 a 60 de las Conclusiones, de 13 de marzo de 2014, de la Abogado General J. Kokott en el caso *Nordea Bank*, con apoyo en la sentencia *Sokoll-Seebacher*, C-367/12 (NSJ048408), apartado 39 y la jurisprudencia allí citada.

²⁰ Véanse por ejemplo las Sentencias del TJUE en los casos *SGI* [C-311/08 (NFJ036705)], y *Test Claimants in the Thin Cap Litigation Group*, [C-524/04 (NFJ024996)].

cia fiscal solo podía proyectarse, por tanto, sobre la tributación de los beneficios cuya realización se produzca en el momento de la transmisión (total o parcial) del EP, dado que los beneficios o renta que se generen en el futuro corresponderían en principio a otro Estado.

En este sentido se pronunciaron la Comisión y la Abogado General J. Kokott añadiendo que «los beneficios ya producidos en el momento de la enajenación se traducen en la fijación del precio de venta conforme al principio de libre competencia»²¹, afirmación que posee gran interés en el terreno del *transfer pricing* en la medida en que parece limitar enfoques valorativos que pueden trascender el estándar del *arm's length* (v. gr., el *commensurate with income approach*).

Así las cosas, la jurisprudencia del TJUE en el asunto *Nordea Bank* combinada con su doctrina precedente hace que surjan más dudas sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de las disposiciones introducidas en el TRLIS por la Ley 16/2013, que limitan y difieren la imputación temporal de las rentas negativas en la transmisión de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades y EP al periodo en que tales activos sean transmitidos a terceros ajenos al grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo (apdos. 11 y 12 del art. 19 TRLIS)²²; tales dudas se proyectarían igualmente sobre la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el caso de que se aprobara sin introducir cambios en estos aspectos siguiendo la regulación precedente (modelo de integración diferida de la renta negativa al momento de la transmisión extra-grupo)²³.

²¹ Párrafo 63 de las Conclusiones, de 13 de marzo de 2014, de la Abogado General J. Kokott en el caso *Nordea Bank*.

²² Sobre las implicaciones derivadas de la reforma operada a este respecto por la Ley 16/2013, cfr. los completos análisis recogidos en los trabajos de los siguientes destacados autores: SANZ GADEA, E.: «El IS en 2013 (I). Elenco de modificaciones. Establecimientos Permanentes», *RCyT*. CEF, núm. 372, marzo 2014; y, «El IS en 2013 (II). Establecimientos Permanentes. Uniones Temporales», *RCyT*. CEF, núm. 373, abril 2014; y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: «Proyecto de Ley por el que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras», en *Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Tomo I, EY Abogados, Thomson Reuters, 2013, págs. 161 y ss.

²³ Véanse los apartados 10 y 11 del artículo 11, y artículos 22 y 31 del proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, de 6 de agosto de 2014 (BOCG Serie A, núm. 108-I, expediente núm. 121/000110), que actualmente está siendo objeto de tramitación parlamentaria. La regulación del método de exención instrumenta el principio de simetría modulado por la integración diferida de las pérdidas extranjeras cuya cuantía es limitada de forma muy relevante. Así, las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un EP (y las derivadas de su transmisión) no se integrarían en la base imponible de la casa central española. Y por lo que se refiere a las pérdidas, por un lado, cabe referirse a las reglas de diferimiento de su integración, a saber: a) Las rentas negativas ordinarias no se integran en la base imponible española hasta el momento del cese de la actividad, o hasta la transmisión del EP a terceros ajenos al grupo, o bien cuando la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo; b) La integración de las rentas negativas derivadas de la transmisión del EP queda igualmente diferida en los términos indicados en el apartado anterior. Por otro lado, hay que referirse a las reglas de minoración de la cuantía de las pérdidas o rentas negativas a integrar (diferidamente), a saber: a) El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de un EP o cese de su actividad se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hayan tenido derecho a la exención prevista en el artículo 22 o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 de la Ley, procedentes del

Como ya hemos indicado, la integración de la pérdida extranjera (o renta negativa) debería tener lugar cuando se verifique que se trata de una «pérdida final» (sin posibilidad real de aprovechamiento en el Estado en cuyo territorio se generó o tiene su origen), de suerte que el mero hecho de que la transmisión de tales activos se realice dentro del mismo grupo no puede construirse como una causa que lo excluya a partir de una presunción de abuso, dado que tal medida puede ser considerada como desproporcionada para lograr el objetivo de la prevención de montajes artificiosos en el sentido comunitario²⁴, existiendo ya mecanismos suficientes en nuestro ordenamiento para contrarrestar tales eventuales operaciones abusivas²⁵.

A este respecto, resulta destacable cómo esta doctrina establecida por el TJUE en el asunto *Nordea Bank* fue mantenida con anterioridad por el *Bundesfinanzhof* (BFH), en diversos pronunciamientos como sus sentencias de 5 de febrero 2014 (I R 48/11, IStR 2014 10, p. 377) y 23 de marzo de 2014 (I R 48/11), que consideró que tal solución resultaba de la jurisprudencia comunitaria precedente. Así, en la sentencia de 5 de febrero de 2014, el BFH abordó un caso donde una entidad alemana transmitió su EP situado en Bélgica a una entidad del mismo grupo localizada en la misma jurisdicción, invocando la deducción de las «pérdidas finales» generadas con motivo de tal transmisión (y la consolidación de las previamente deducidas)²⁶, a lo que se

EP; b) Las rentas negativas generadas en la transmisión a terceros de un EP se integrarán minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en tal transmisión a terceros; tal minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10%. La regulación del método de imputación pasa por la integración de la renta positiva, con deducción del impuesto extranjero comparable con el límite del gravamen nacional. La renta negativa ordinaria obtenida en el extranjero a través de EP no se integra en la base imponible, salvo en los casos de cese de la actividad del EP y de transmisión del mismo a terceros en los términos antes indicados. En el caso de rentas negativas derivadas de la transmisión de un EP, su importe se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hayan tenido derecho a la exención prevista en el artículo 22 de esta Ley o a la deducción por doble imposición, procedentes del mismo EP. Se incluye además un mecanismo que articula la no integración de renta positiva obtenida en el extranjero a través de un EP cuando hubieran obtenido en anteriores periodos impositivos rentas negativas que no se hayan integrado en la base imponible de la entidad española, hasta el importe de aquellas; tal mecanismo permite eliminar determinados casos de doble imposición.

²⁴ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law», *BIT*, April/May 2012, págs. 268 y ss.

²⁵ En la misma línea ya indicamos en su día que: «el TJUE ha declarado, tanto respecto del régimen de *group relief* (jurisprudencia *ICI*), del de *group contributions* (jurisprudencia *X AB* e *Y AB*, y *Oy AA*), del de consolidación fiscal (jurisprudencia *Papillon*) o del de deducción por deterioro de la cartera (jurisprudencia *Rewe-Zentralfinanz* y *STEKO*) que las medidas que restringen la aplicación de estas ventajas fiscales respecto de situaciones transfronterizas (comunitarias) que no puedan justificarse consistentemente en las referidas causas de justificación (ya evitar de forma combinada la doble compensación de pérdidas, la evasión fiscal y mantener el equilibrio en el reparto del poder tributario, ya garantizar el equilibrio en el reparto de poder tributario) resultarán contrarias al Derecho comunitario» (CALDERÓN, «Reflexiones al hilo de la STJUE *X Holding BV* sobre el Régimen de Consolidación en el Impuesto sobre Sociedades, la Importación de pérdidas extranjeras y el Derecho de la UE», *op. cit.*, pág. 39).

²⁶ La normativa alemana contemplaba una cláusula de recaptura de pérdidas de EP en el extranjero previamente deducidas en la base imponible de la casa central alemana, que operaba, entre otros supuestos, en casos de transmisión del EP a efectos de implementar el principio de simetría, el cual queda excepcionado por la jurisprudencia comunitaria

opuso la Administración tributaria alemana argumentando que se trataba de un montaje artificial dirigido a compensar las pérdidas en el Estado de residencia; el *BFH* rechazó tal «presunción de abuso» al no haberse aportado pruebas de tal artificiosidad declarando que la transmisión intragrupo de un EP no impide que se trate de «pérdidas finales» que deben tomarse en consideración por el Estado de residencia de la entidad²⁷. El tribunal alemán, por tanto, salió al paso frente a los argumentos esgrimidos por las autoridades fiscales en el sentido de que las transmisiones intragrupo de los activos afectados a un EP pueden ser utilizados como mecanismo de generación (artificial) y transferencia de pérdidas al Estado de residencia del contribuyente (*loss trafficking*), considerando que, por un lado, el mero hecho de que se trate de una operación entre partes vinculadas (o intragrupo) no permite presumir el abuso, y, por otro, que la Admi-

sobre «pérdidas finales». El *Bundesfinanzhof*, en reiterada jurisprudencia, viene considerando que se producen tales «pérdidas finales» en los siguientes casos: a) Transmisión (vinculada o no) de un EP; y b) Transmisión (vinculada o no) de una filial. Las pérdidas extranjeras vienen determinadas por la normativa alemana y en tal sentido no se requiere un reconocimiento de acuerdo con la legislación extranjera. Y la cuestión sobre su carácter final se determina a partir de un análisis de hechos y circunstancias y no de un examen de si la normativa extranjera limita o excluye tal compensación, de manera que la clave es verificar que con arreglo a los hechos del caso la deducibilidad de las pérdidas no será posible de acuerdo con un curso normal de acontecimientos; el potencial uso en abstracto de las pérdidas no se considera suficiente para negar la caracterización de las pérdidas como finales, aunque existen mecanismos procedimentales para recapturarlas en el caso de que en el futuro se produzca una doble compensación lo cual resulta especialmente relevante a efectos de alinearse con la filosofía y principios del proyecto OCDE/G20 BEPS. Respecto de los casos de reestructuraciones, la aplicación de la doctrina de las pérdidas finales dependerá de si la normativa nacional excluye (o no) la compensación de las pérdidas en situaciones puramente nacionales, de manera que si ello ocurre no se generaría una restricción injustificada. En relación con esta jurisprudencia alemana, *vid.* PERDELWITZ, A.: «Recent Developments on the deductibility of Foreign Permanent Establishment Losses in Germany», *European Taxation*, January, 2010, págs. 31 y ss.; y KAHLENBERG, Ch.: «Recognition of Final Losses of Permanent Establishments», *op. cit.*, pág. 415.

²⁷ Tal y como indicó el *Bundesfinanzhof*, la carga de la prueba de cara a aportar evidencias objetivas que constaten que se trata de pérdidas finales recae sobre el contribuyente. El *BFH* considera que tal requisito se cumple no solo cuando se demuestra la imposibilidad teórica (o legal) de la compensación, sino también cuando existiendo posibilidad teórica de compensación teórica se aportan datos indicativos de que las circunstancias que permitirían tal compensación futura (como una nueva actividad empresarial en el territorio de situación del EP) no constituyen más que un ejercicio especulativo y teórico carente de base en lo concerniente a las posibilidades reales de que tales circunstancias se puedan producir en el futuro. Entiende el referido tribunal alemán que, conforme a la jurisprudencia comunitaria en los casos *Lindl Belgium*, *A Oy*, y *Krakenheim*, la mera posibilidad en abstracto de que puedan utilizarse las pérdidas en el futuro en el Estado de la fuente no es suficiente para rebatir las pruebas aportadas por el contribuyente sobre el carácter final de las pérdidas en las que ha incurrido, incluso en un caso como el resuelto a través de la sentencia de 5 de febrero de 2014, donde las pérdidas del EP derivaban de una transmisión de sus activos a una entidad vinculada situada en el mismo país que el EP (*vid.* KAHLENBERG, Ch.: «Recognition of Final Losses of Permanent Establishments», *op. cit.*, pág. 415). El Tribunal Supremo Administrativo de Polonia, por su parte, ha declarado en dos sentencias que a pesar de que la legislación interna no contempla la deducción de las pérdidas obtenidas en el extranjero a través de un EP, la jurisprudencia comunitaria que establece la deducción de las pérdidas finales obliga a tener en cuenta tales pérdidas que se ponen de manifiesto como pérdidas finales en el momento de la liquidación del EP situado en otro Estado miembro, dado que no resulta posible su compensación en tal Estado (Sentencia de 15 de octubre de 2014, caso N.º II FSK 2401/12, y caso N.º Act II FSK 929/11; comentadas por VAN DOOM-OLEJNICKA: «Foreign Losses may be utilized in Poland-decision of Supreme Administrative Court in Warsaw», *TNS-IBFD*, 23 october 2014).

nistración posee mecanismos (Sección 42 AO/Ordenanza tributaria) que le permiten prevenir o contrarrestar montajes puramente abusivos.

Por lo que se refiere a la reducción de la integración de las rentas negativas generadas en la transmisión de un EP cuando en periodos anteriores hubieran existido rentas positivas netas que no se hayan integrado en la base imponible de la entidad (arts. 22.2 y 32.5 TRLIS ex Ley 16/2013), en principio, entendemos que suscita menos evidentes problemas de compatibilidad con la jurisprudencia *Marks & Spencer*, y *Lidl Belgium*²⁸.

²⁸ Nótese que esta jurisprudencia ha sido matizada por pronunciamientos posteriores. En particular, la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, *K*, C-322/11 (NFJ052519) –que parece seguir la línea de razonamiento del caso *Krakenheim*– podría haber limitado los efectos de la doctrina *Marks & Spencer* (la importación de la pérdida final extranjera) en determinados casos donde la legislación del Estado de la fuente no permite en ningún caso tomar en consideración las pérdidas sobre la transmisión de inmuebles; en el asunto *K* debe señalarse, no obstante, que el Tribunal de Justicia hace pivotar la causa de justificación de la «coherencia fiscal» sobre la tributación establecida en el convenio de doble imposición sobre las ganancias derivadas de la transmisión de inmuebles, entendiendo (erróneamente) que la tributación exclusiva en la fuente y la exención en la residencia constituían un régimen coherente y cerrado que excluía la compensación de pérdidas en la residencia (lógica simétrica), de manera que tal Estado (residencia) no puede gravar ni tener en cuenta de otro modo los beneficios o pérdidas procedentes de la transmisión de inmuebles situados en el otro Estado por la aplicación conjunta del convenio de doble imposición y la legislación fiscal del Estado de residencia. Cabe observar en la misma línea cómo en el caso *Krakenheim* el TJUE –cuya doctrina fue tomada muy en cuenta en el asunto *K*, existiendo claros paralelismos entre los dos pronunciamientos– también se apartó en cierta medida de la jurisprudencia principal sobre «pérdidas finales» (*Marks & Spencer*, y *Lidl Belgium*) cuando consideró compatible con el derecho de establecimiento la cláusula alemana de recaptura de beneficios extranjeros en un caso donde la legislación del Estado de ubicación del EP (Austria) que generó inicialmente las pérdidas (temporales) no permitía la compensación de las mismas con beneficios futuros del EP, de manera que tales pérdidas no se compensan en ningún Estado; la matización de la jurisprudencia *Marks & Spencer* y *Lidl Belgium* por *Krakenheim* (y que el caso *K* extiende a nuevos supuestos) se ha tratado de explicar de muy diversas maneras, pero en particular se ha apuntado que la posible reconciliación entre las mismas podría responder a la circunstancia de que en los dos primeros casos el TJUE falló a favor del contribuyente oponiéndose a una discriminación fiscal provocada por el Estado de residencia, en tanto que en *Krakenheim* tal Estado (residencia) no estableció ninguna discriminación sino que la doble imposición derivaba de la interacción de ordenamientos y a la eventual discriminación del Estado de la fuente al no conceder al EP la posibilidad de compensar sus bases imponibles negativas con beneficios futuros (HASLEHNER, W.: «Cross-border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law», *BIT*, November 2009, sección 6). Curiosamente, el *Bundesfinanzhof* ha tenido en cuenta esta sentencia del TJUE en el caso *K* para extender la doctrina de las «pérdidas finales» a casos donde las pérdidas del EP no pueden tenerse en cuenta (*rectius*, compensarse con beneficios pretéritos o futuros) por parte del contribuyente porque la legislación del Estado donde está situado no lo permite, o porque tal deducción no resulta posible en la práctica (sentencia del *BFH* de 5 de febrero de 2014, I R 48/11, *vid.*: KAHLBERG, Ch.: «Recognition of Final Losses of Permanent Establishments», *op. cit.*, págs. 414 y ss.). Sin embargo, en otros casos, el *BFH* ha adoptado una posición más estricta llegando a negar la deducibilidad en Alemania de los gastos preparatorios de un EP en el extranjero por parte de una *partnership* alemana, integrada por varios miembros alguno de los cuales abandonó el proyecto antes de llegar a constituir el EP (sentencia del *BFH* de 26 de febrero de 2014 I R 56/12). Existen, no obstante, pronunciamientos de otros tribunales (como las sentencias del *Finanzgericht* de Colonia, de 13 marzo de 2013, K 2067/12, y del *Finanzgericht* de Bremen, de 14 de junio de 2012, I K 122/10 6) que han calificado los gastos operativos para la puesta en marcha de un EP fallido como «pérdidas finales» (*vid.* CLOER, A.; CONRAD, A. y VOGEL, N.: «Operating Expenses in the Event of a Failed Start of a Permanent Establishment with Real Estate in the EU», *European Taxation*, May, 2014, pág. 210).

La sentencia *Nordea Bank*, por tanto, constituye un nuevo pronunciamiento del TJUE que pone de manifiesto los límites comunitarios a los que se enfrentan los legisladores nacionales de los Estados miembros a la hora de configurar su sistema tributario. Tales límites comunitarios no solo resultan del Derecho Comunitario Derivado (las Directivas Fiscales de armonización), sino también del Derecho Originario en la interpretación cada vez más expansiva y perfilada que resulta de la jurisprudencia del TJUE en materia de imposición directa. Es cierto que el margen de maniobra del que disponen los legisladores nacionales resulta todavía muy amplio, en el estado actual de evolución del Derecho de la Unión Europea, de manera que las distintas opciones de configuración del sistema fiscal y de los diferentes modelos de impuestos siguen constituyendo un contenido esencial de la política fiscal y económica de los Estados miembros, aunque esta resulta constreñida por múltiples factores (v. gr., desde consideraciones presupuestarias y legales, de competitividad y coordinación internacional, hasta elementos culturales *lato sensu*) que limitan de forma relevante el poder tributario de los Estados (la antigua «soberanía fiscal») ²⁹. Ahora bien, como pone de relieve este caso y otras sentencias guía del TJUE, las distintas opciones de política fiscal que pueden adoptarse a nivel nacional en la configuración de los distintos impuestos deben tener en cuenta el factor comunitario, a efectos de lograr la correspondiente compatibilidad comunitaria de las mismas. A este respecto, cada opción de política fiscal posee su «implicación» o «dimensión comunitaria», la cual debe ser tomada en consideración tanto en lo que se refiere a la adecuada configuración técnica de la medida de que se trate, como en lo que atañe al impacto presupuestario y de política económica que derivan de la misma.

En este sentido, si bien es cierto que en los últimos tiempos el TJUE viene mostrando una mayor sensibilidad por las medidas nacionales que protegen el interés fiscal de los Estados miembros, en lo que concierne a salvaguardar el derecho de gravamen sobre la renta generada en su territorio, reconociendo la protección que merecen las causas de justificación basadas en la coherencia fiscal, el equilibrio en el reparto del poder tributario, el control fiscal y la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, no puede perderse de vista que tales medidas nacionales son consideradas compatibles con el Derecho de la Unión Europea, siempre y cuando cumplan con una serie de condicionantes, a saber: debe tratarse de medidas técnicamente consistentes (no generando restricciones o discriminaciones arbitrarias o carentes de suficiente fundamento técnico), proporcionales a sus objetivos específicos (exigiéndose cada vez con mayor intensidad la proporcionalidad en las medidas de exigencia y pago del impuesto) ³⁰ y configuradas de forma adecuada desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica ³¹.

²⁹ Véase, en este sentido, el reciente trabajo de SANZ GADEA donde plantea las distintas opciones de política fiscal que podrían adoptarse en relación con el futuro de la imposición societaria: SANZ GADEA, E.: «El Futuro del Impuesto sobre Sociedades», en *Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Tomo I, op. cit., págs. 225 y ss.

³⁰ Véase, por ejemplo, la jurisprudencia en materia de «impuestos de salida»: *National Grid Indus* C-371/10 (NFJ045002), *Comisión/Países Bajos* C-301/11, *Comisión/Portugal* C-38/70, *Comisión/España* C-64/11 (NFJ050566), *Comisión/Dinamarca* C-261/11, y también *DMC* C-164/12 (NFJ053175).

³¹ Véase la sentencia del TJUE, de 5 de julio de 2012, *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)/État belge*, C-318/10 (NFJ047556), comentada por el autor [«La seguridad jurídica como límite comunitario a la ar-

Ciertamente, no puede dejar de reconocerse que el factor comunitario puede contribuir, en cierta medida y determinados casos, a dotar de mayor consistencia al sistema tributario, si bien tal labor, a nuestro juicio, debería realizarse fundamentalmente considerando los principios clásicos y constitucionales de la imposición (principios de capacidad económica, legalidad tributaria y seguridad jurídica) que deberían recuperar su papel central para lograr una imposición más justa en términos de legitimidad e integridad del ordenamiento tributario³². A este respecto y refiriéndonos en particular al tema abordado en este comentario de sentencia, cabría indicar que el tratamiento de las pérdidas derivadas de actividades transfronterizas constituye un caso ilustrativo donde a nivel nacional e internacional se han producido movimientos normativos de orientación esencialmente recaudatoria, existiendo opciones de política fiscal y económica más alineadas con el principio de capacidad económica³³ y que pueden contribuir igualmente a dotar de mayor competitividad internacional al Impuesto sobre Sociedades³⁴.

ticulación de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal», RCyT. CEF, núm. 356 (noviembre 2012), págs. 81 y ss.]. Véase igualmente la sentencia del TJUE en el caso *Alands Vindkraft*, C-573/12, EU:C:2014:2037, y la jurisprudencia aquí citada.

³² Véase en esta misma línea la acertada crítica al actual sistema de fiscalidad internacional de ESSERS, P.: «International Tax Justice between Machiavelli and Habermas», *BIT*, February, 2014, págs. 54 y ss.

³³ *Vid.* LÜDICKE, J. *et alter*, «Cross-Border Loss Utilization», *op. cit.*, págs. 381 y ss. Algunos autores y la propia Confederación fiscal europea postulan una solución, que supera la doctrina de las «pérdidas finales», consistente en permitir la deducción en el Estado de residencia del contribuyente de la pérdida generada en el extranjero en el curso de la realización de actividades por parte de un EP, sujeta a recaptura cuando se obtuvieran beneficios en ejercicios posteriores y con independencia de si el Estado de la fuente permite la compensación de tales pérdidas (*vid.*: HASLEHNER, W.: «Cross-border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law», *op. cit.*, sección 7; y CFE, «Opinion Statement of the CFE ECJ Taskforce on Losses compensation within the EU for Individuals and Companies carrying out their activities through Permanent establishments», *European Taxation*, n.º 10, 2009, págs. 487 y ss.). La Abogado General J. Kokott en sus conclusiones en el asunto C-172/13, de 23 de octubre de 2014, también consideró que «la única forma practicable en el mercado interior de tener en cuenta las pérdidas de las filiales no residentes sería tomarlas en consideración de modo permanente e imputar los beneficios que se produzcan posteriormente, tal como se debatió ya en la sentencia *Marks & Spencer*» (para. 49).

³⁴ Puede citarse a este respecto, el caso de Austria cuya normativa del Impuesto sobre Sociedades permite la integración de las pérdidas de filiales extranjeras en el grupo fiscal, sujeto a un mecanismo de recaptura. En la misma línea se mueve la propuesta de reforma III del Impuesto sobre Sociedades presentada por el Consejo Federal de Suiza el 22 de septiembre de 2014 (Federal Department of Finance, *Federal Council launches consultation on third series of corporate tax reforms*, www.efd.admin.ch).

LA APLICACIÓN DEL DERECHO DE DEFENSA EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN DE UNA DEUDA ADUANERA: EL DERECHO A SER OÍDO ANTES DE QUE SE ADOpte UNA DECISIÓN DESFAVORABLE

Análisis de la STJUE de 3 de julio de 2014, asuntos C-129/13 y C-130/13 (acumulados)

Alejandro García Heredia

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

1. SUPUESTO DE HECHO

La presente sentencia resuelve dos asuntos en los que intervienen agentes de aduanas frente a las autoridades de los Países Bajos. Por un lado, Kamino International Logistics BV en el asunto C-129/13 (en adelante, *Kamino*) y, por otro, Datema Hellmann Worldwide Logistics BV en el asunto C-130/13 (en adelante, *Datema*). Ambos presentaron en 2002 y 2003, por encargo de una misma empresa, declaraciones aduaneras para el despacho a libre práctica de mercancías descritas como «pabellones de jardín/carpas y paneles laterales». *Kamino* y *Datema* declararon estas mercancías en una determinada partida arancelaria y pagaron los derechos de aduana al tipo del 4,7%. Las autoridades aduaneras en un control a posteriori estimaron que la clasificación arancelaria de las mercancías era incorrecta y debían tributar a un tipo superior del 12,2%. Las autoridades emitieron las liquidaciones complementarias por el importe de los derechos que no habían sido adeudados y las mismas fueron notificadas a los interesados (los agentes de aduanas *Kamino* y *Datema*).

El problema que se plantea es que los demandantes no tuvieron la oportunidad de ser oídos antes de que se girasen las correspondientes liquidaciones y, por ello, consideraron que se había vulnerado su derecho de defensa. El Gobierno neerlandés alegó que el derecho a ser oído quedaba garantizado desde el momento en que los demandantes podían hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior. En cuanto a la normativa aplicable, debemos señalar que no se contemplan disposiciones procedimentales que obliguen a las autoridades aduaneras a conceder a los obligados la posibilidad de manifestar su postura sobre los hechos que motivan la liquidación a posteriori. Las autoridades aduaneras emitieron las liquidaciones controvertidas con base en los artículos 220 y 221 del Código Aduanero Comunitario aprobado por Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 (en adelante CAC). Estos preceptos se refieren a la denominada contracción a posteriori de la deuda aduanera. Cuando la contracción de los derechos aduaneros se haya realizado por un importe inferior (como sucedió en el presente caso), se

establece un plazo de dos días para proceder a la misma, a partir del momento en que las autoridades aduaneras se hayan percatado de esta situación y estén en condiciones de calcular su importe y determinar el deudor (art. 220.1 CAC). Desde el momento de su contracción, el importe adicional de los derechos se debe comunicar al deudor (art. 221.1 CAC). Como ya señalamos en otro trabajo (GARCÍA HEREDIA), la contracción supone la determinación del importe de los derechos aduaneros y su correlativa anotación en los registros contables. Una vez que se ha determinado el importe de los derechos aduaneros (liquidación) se debe proceder de forma simultánea a su anotación en los registros contables (contracción) y, posteriormente, el importe contraído debe ser notificado al deudor.

Kamino y Datema interpusieron las correspondientes reclamaciones y recursos pero sus pretensiones fueron desestimadas. Primero, presentaron reclamaciones contra las respectivas liquidaciones ante la inspección tributaria. Posteriormente, recurrieron sin éxito en primera instancia (Rechtbank te Haarlem) y en apelación (Gerechtshof te Amsterdam). Por último, dentro del sistema judicial nacional, acudieron al Hoge Raad der Nederlanden, quien decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) varias cuestiones sobre la aplicación del principio fundamental de respeto del derecho de defensa, en particular, sobre el derecho a ser oído antes de que se adopte una decisión desfavorable. Las cuestiones planteadas pueden agruparse básicamente en las tres siguientes. En primer lugar, se pregunta al TJUE si este principio tiene efecto directo, es decir, si puede ser invocado directamente por los particulares ante los órganos judiciales nacionales. En segundo lugar, en caso de que así sea, se pregunta si dicho principio resulta violado cuando no se concede al interesado la posibilidad de ser oído antes de que la Administración adopte una decisión lesiva en su contra. En el caso planteado la posibilidad de ser oído no existió antes de que la Administración adoptara la liquidación (en fase de alegaciones) pero sí tuvo lugar en una fase de reclamación administrativa posterior, previa a la vía judicial. Como tercera cuestión, se pregunta al TJUE sobre las consecuencias jurídicas que tendría la violación por la Administración del principio fundamental de respeto del derecho de defensa, en particular, si dicha violación conlleva la anulación de la liquidación. A estos efectos se pregunta si debe tenerse en cuenta el hecho de que el procedimiento podría haber tenido un resultado diferente si se hubiera respetado el derecho de defensa, en este caso, el derecho a ser oído antes de girar la correspondiente liquidación.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TJUE se pronuncia en este asunto sobre la aplicación del principio de respeto del derecho de defensa y, en particular, sobre el derecho de toda persona a ser oída antes de que se adopte una decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses. El TJUE ha seguido en esencia las conclusiones que proponía el Abogado General (Sr. Melchior Wathelet) y que son continuación de una doctrina ya consolidada. Con ello, se confirma una importante jurisprudencia en la que se pone de manifiesto el alcance que tiene el derecho de defensa como principio fundamental del Derecho de la Unión, del que forma parte el derecho a ser oído en todo procedimiento. De la presente sentencia destacamos la siguiente doctrina sobre la aplicación de este principio y las consecuencias de su incumplimiento:

1. Efecto directo del principio de respeto del derecho de defensa. Se trata de un principio que puede ser directamente invocado por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales en el marco de las disposiciones del CAC. Esta afirmación se hace extensible, en particular, al derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectarle desfavorablemente.
2. La falta del trámite de audiencia previa puede ser contraria al derecho de defensa. El principio de respeto del derecho de defensa puede resultar vulnerado cuando el destinatario de una liquidación, girada en el contexto de un procedimiento de recaudación a posteriori de derechos aduaneros, no haya sido oído por la Administración previamente a la adopción de esa decisión, aun cuando tenga la posibilidad de hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior. Para que se produzca la vulneración del derecho de defensa, el TJUE exige que la normativa nacional no permita al destinatario de tal liquidación, a falta de audiencia previa, obtener la suspensión de su ejecución hasta su eventual revocación. Esto es lo que sucede si el procedimiento nacional de recaudación restringe la concesión de la suspensión a los supuestos previstos en el artículo 244 del CAC, es decir, cuando existan motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.
3. Autonomía de los Estados miembros para regular el derecho de defensa dentro de los límites que derivan de los principios de equivalencia y efectividad. La regulación de las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de su vulneración corresponden al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en este ámbito sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad).
4. Criterios que puede valorar el juez nacional para determinar las consecuencias jurídicas de la vulneración del derecho de defensa. A la hora de evaluar las consecuencias de una vulneración del derecho de defensa (más específicamente del derecho a ser oído), el juez nacional puede tener en cuenta que tal vulneración solo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si este hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La presente sentencia nos ofrece la oportunidad de comentar varias cuestiones sobre la aplicación del principio de respeto del derecho de defensa en los procedimientos tributarios, en particular, en aquellos procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables para los interesados. En primer lugar, nos referiremos al contenido de este principio tal y como ha sido

desarrollado por la jurisprudencia del TJUE y, especialmente, a la posibilidad de su invocación directa por los particulares. En segundo lugar, analizaremos en qué medida resulta vulnerado el derecho de defensa cuando se ha prescindido del trámite de audiencia al interesado con carácter previo a la adopción de una liquidación aduanera. Finalmente, comentaremos hasta dónde llega la autonomía de los Estados miembros para regular las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de su vulneración.

3.1. EL PRINCIPIO FUNDAMENTAL DEL RESPETO DEL DERECHO DE DEFENSA Y, EN PARTICULAR, EL DERECHO DE TODA PERSONA A SER OÍDA ANTES DE QUE SE ADOPTEN UNA MEDIDA INDIVIDUAL DESFAVORABLE: ¿PUEDE SER DIRECTAMENTE INVOCADO POR LOS PARTICULARES ANTE LOS ÓRGANOS JUDICIALES NACIONALES?

El TJUE se ha pronunciado en numerosas ocasiones y en varios ámbitos del Derecho de la Unión sobre el principio de respeto del derecho de defensa [por ejemplo, en relación con las políticas de inmigración en las sentencias *M.*, C-277/11 (NSJ045597) o *G. y R.*, C-383/13 PPU (NSJ050486)]. En el presente caso, la cuestión se plantea en el ámbito de los procedimientos tributarios y, en particular, en el marco de un procedimiento de recaudación a posteriori de derechos aduaneros de importación. No obstante, no es la primera vez que el TJUE se pronuncia sobre la aplicación de este principio en el ámbito de los procedimientos tributarios, especialmente, en el marco del Derecho aduanero. En este sentido, debemos destacar la importancia de la sentencia *Sopropé* [STJUE de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C-349/07 (NFJ056434)], en la que se planteó si eran conformes con el derecho de defensa determinados plazos que establecía la ley general tributaria portuguesa para efectuar alegaciones y para que estas pudieran ser tenidas en cuenta por las autoridades nacionales. En *Sopropé* se puso de manifiesto que el respeto del derecho de defensa implicaba una doble vertiente: por un lado, que el titular hubiera tenido ocasión de exponer eficazmente su punto de vista y, por otro, que la Administración hubiera podido tomar conocimiento, con toda la atención exigida, de las observaciones efectuadas por el interesado. Pues bien, el asunto que ahora comentamos se refiere a esta primera vertiente del derecho de defensa (el derecho a ser oído), con la diferencia de que mientras en *Sopropé* se discutía si el plazo establecido por la normativa interna era suficiente para garantizar este derecho, en *Kamino y Datema* no se contempla ningún plazo para efectuar alegaciones.

La sentencia *Kamino y Datema*, siguiendo una línea claramente continuista, retoma los principales planteamientos de la jurisprudencia *Sopropé*. Primero, el respeto del derecho de defensa es un principio fundamental del Derecho de la Unión del que forma parte integrante el derecho a ser oído en todo procedimiento (ap. 28). Segundo, en virtud de este principio, cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona, está obligada a permitir que los interesados den a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos que motivan dicho acto (ap. 30). Tercero, esta obligación recae sobre las autoridades de los Estados miembros cuando adopten decisiones que formen parte del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando dicha obligación no se establezca expresamente en el Derecho interno de los Estados (ap. 31). Por últi-

mo, en cuanto al plazo que deben tener los interesados para efectuar alegaciones, se confirma que se trata de una cuestión procedimental que debe regular el Derecho nacional, pero en todo caso garantizando que los interesados puedan ejercer su derecho respetando el principio de efectividad (ap. 33). De acuerdo con esta jurisprudencia, el TJUE concluye que el principio de respeto del derecho de defensa resulta aplicable en *Kamino y Datema*, al tratarse de una decisión comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión (procedimiento relativo a la recaudación a posteriori de derechos de aduana). Además, en *Kamino y Datema* se pone de manifiesto la aplicación directa de este principio (en su vertiente del derecho a ser oído), ya que ni el CAC ni la normativa nacional neerlandesa contemplan un trámite de alegaciones antes de girar las liquidaciones correspondientes. Por ello, el TJUE reconoce no solamente la obligación de las autoridades de respetar el derecho de defensa sino, al mismo tiempo, el derecho de los interesados de invocarlo directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales (ap. 34).

En *Kamino y Datema* no resulta sin embargo aplicable la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en vigor desde el 1 de diciembre de 2009, puesto que las liquidaciones que dieron lugar a los hechos eran de abril de 2005. De todos modos, el TJUE se refiere a la Carta para recordar que el derecho a ser oído está consagrado en varios artículos de la misma, como son los que garantizan el respeto del derecho de defensa y del derecho a un proceso equitativo en el marco de cualquier procedimiento jurisdiccional (arts. 47 y 48) o, más en concreto, el precepto que establece el derecho a una buena administración, incluyendo el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome una medida individual en su contra que le afecte desfavorablemente (art. 41). La Carta distingue por tanto los derechos reconocidos en vía administrativa (art. 41) y en vía judicial (art. 47) y en ambos casos se reconoce el derecho a la audiencia del interesado. Puesto que en el presente caso no resulta aplicable la Carta, el derecho de defensa se aplica como un principio fundamental del Derecho de la Unión y, como tal, puede ser directamente invocado por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Estamos ante un efecto directo del derecho de defensa y, en particular, del derecho a ser oído.

3.2. ¿SE VULNERA EL DERECHO DE DEFENSA CUANDO EL INTERESADO NO HA SIDO OÍDO CON CARÁCTER PREVIO A LA ADOPCIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN?

Una vez analizado el contenido y alcance del derecho de defensa, debemos comentar si el mismo resulta vulnerado cuando no se permite al destinatario de una liquidación efectuar alegaciones antes de que se adopte una decisión en su contra. Como recuerda el Abogado General (Sr. Melchior Wathelet, ap. 47 de las Conclusiones), el TJUE ya había detallado el contenido del derecho a ser oído con ocasión de un asunto aduanero relativo al procedimiento de tránsito dentro de la Unión [STJUE de 8 de marzo de 2007, *Gerlach*, C-44/06 (NFJ056438)]. En *Gerlach*, el TJUE señaló que el derecho a ser oído consistía en «manifestar oportunamente su punto de vista acerca de la regularidad de la operación de tránsito, antes de que se adopte la decisión de recaudación de la que sea destinatario y que afecte de forma sensible a sus intereses» (ap. 37). El De-

recho interno aplicable en *Kamino y Datema* (normativa neerlandesa) no contempla un trámite de alegaciones previo a la liquidación aduanera pero sí prevé la posibilidad de recurrir la misma en vía administrativa y exponer allí lo que se estime conveniente. La cuestión que se plantea es si el derecho de defensa resulta vulnerado cuando, no obstante, se permite a los interesados hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior. En el Derecho español, como es sabido, se establece expresamente la posibilidad de formular alegaciones con carácter previo a la liquidación, no pudiendo tener dicho trámite una duración inferior a diez días ni superior a quince (arts. 99.8 LGT y 96 RD 1065/2007).

En *Kamino y Datema* el TJUE recuerda el carácter garantista y protector que tiene el derecho a ser oído, cuya finalidad no es otra que dar la oportunidad al interesado de formular sus observaciones antes de que se adopte una decisión en su contra (ap. 38). El TJUE se basa en una consolidada jurisprudencia sobre la aplicación del derecho de defensa en varios ámbitos de la Unión (no necesariamente tributarios) para señalar que la adopción de unas liquidaciones aduaneras sin conceder previamente un trámite de alegaciones supone una limitación del derecho a ser oído. Ahora bien, a continuación, se debe examinar si dicha limitación al derecho fundamental de defensa puede estar amparada por alguna de las causas de justificación que ha ido elaborando el TJUE: objetivos de interés general que no constituyan una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la esencia de los derechos garantizados [*G. y R.*, C-383/13 PPU, ap. 33 (NSJ050486), y *Texdata Software*, C-418/11, ap. 84 (NFJ056427)]. En este punto podemos comentar algunos de los argumentos alegados por las autoridades neerlandesas para justificar la posible limitación del derecho de defensa (*Kamino y Datema*, ap. 44 y ss.). Por un lado, la incompatibilidad entre el derecho a ser oído y las propias normas del CAC sobre recaudación de la deuda aduanera y, por otro, el hecho de que los destinatarios de las liquidaciones tuvieran la oportunidad de ser oídos en un procedimiento posterior con ocasión de la reclamación administrativa que formularon contra dichas liquidaciones.

El Gobierno neerlandés consideró que el plazo de dos días que establece la normativa aduanera para proceder a la contracción de los derechos de importación –ampliable a catorce días en casos especiales– (arts. 220.1 y 219 CAC) era tan breve que difícilmente podía conciliarse con la obligación de oír al interesado antes de girarle la liquidación. En nuestra opinión, estas alegaciones plantean en el fondo una cuestión de mayor calado que el TJUE no ha pasado por alto y resuelve tratando de equilibrar el respeto del derecho de defensa y la obligación de los Estados miembros de constatar los recursos propios. El problema al que nos referimos es la ponderación entre, por un lado, el derecho de defensa que deriva de las relaciones deudor-Estado miembro y, por otro, la obligación de los Estados miembros de poner a disposición los recursos propios dentro de los plazos establecidos en la normativa de la Unión. La jurisprudencia del TJUE ha otorgado en ocasiones un mayor peso al deber de los Estados miembros de constatar los recursos propios que a los argumentos basados en el respeto del derecho de defensa [*Comisión/España*, C-546/03 (NFJ056436) y *Comisión/Italia*, C-423/08 (NFJ056439)]. En estos casos, las autoridades nacionales habían invocado la obligación de respetar el derecho de defensa de los interesados para justificar un incumplimiento de la obligación de poner a disposición en plazo los recursos propios. El TJUE rechazó este argumento afirmando que el derecho de defensa se aplicaba en las relaciones entre el obligado al pago y las autoridades aduaneras, en cambio, en las relaciones

entre los Estados miembros y la Unión se puso de manifiesto la existencia de un interés general que no podía quedar afectado por el cumplimiento del derecho de defensa.

El TJUE es consciente de esta jurisprudencia en *Kamino y Datema*, por lo que no solo incluye la misma en sus razonamientos sino que la plantea de forma que pueda adoptarse un enfoque conciliador entre la obligación de respetar el derecho de defensa y la obligación de poner a disposición los recursos propios. En otras palabras, podemos afirmar que ambas obligaciones operan en planos diferentes (relaciones deudor-Estado y relaciones Estados miembros-UE) y que ninguna de ellas puede ser alegada como pretexto para incumplir la otra. El TJUE señala a favor del respeto del derecho de defensa el hecho de que el CAC no impide que el deudor pueda oponerse a una decisión de las autoridades aduaneras formulando cuantas alegaciones estime oportunas y la posibilidad de ampliar el plazo de contracción hasta un máximo de catorce días en situaciones especiales (*Kamino y Datema*, aps. 52 y 53). El Abogado General destaca en este sentido los cambios que introduce el Reglamento n.º 952/2013 por el que se aprueba el nuevo Código aduanero de la Unión (CAU), por lo que parece que el propio legislador es consciente de la dificultad que supone para los Estados miembros oír al interesado antes de la contracción del importe de los derechos aduaneros (aps. 56 y 57 de las Conclusiones). Con la nueva regulación se establece la necesidad de que el interesado sea oído antes de que se adopte una decisión en su contra y se amplía a catorce días el plazo general para proceder a la contracción (arts. 22.6 y 105.3 CAU).

La segunda de las alegaciones del Gobierno neerlandés se basa en la posibilidad que tienen los interesados de hacer valer sus argumentos en una fase posterior de reclamación administrativa. La pregunta que debemos plantearnos es si hay una vulneración del derecho de defensa cuando, a pesar de no haber trámite de alegaciones previo la liquidación, existe la posibilidad de ser oído en el recurso que se presente en vía administrativa frente a dicha liquidación. La respuesta del TJUE a esta cuestión debemos analizarla a la luz de la doctrina *Texdata Software* antes citada (recaída en un asunto no tributario), en cuya virtud, la imposición de una sanción sin posibilidad de ser oído no vulnera el derecho de defensa siempre que exista la posibilidad de interponer un recurso contra la sanción que suspenda inmediatamente la misma y dé lugar al inicio de un procedimiento de reclamación en el que se garantice el derecho a ser oído. Esta jurisprudencia tiene en cuenta la posibilidad que existe en tales casos de revertir las consecuencias desfavorables de una decisión cuando, a pesar de no ser previamente oído, se suspende automáticamente la ejecución mediante la interposición de un recurso. Pues bien, ni la normativa neerlandesa aplicable en *Kamino y Datema* ni las propias disposiciones del CAC contemplan una suspensión automática de la ejecución de la liquidación. El Derecho interno neerlandés exige una solicitud previa para proceder a la suspensión y el artículo 244 del CAC indica que la interposición de un recurso no suspende automáticamente la ejecución de una liquidación, salvo en dos supuestos: a) cuando haya motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera y b) cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado. Así, en el ámbito aduanero, el recurso no tiene efectos suspensivos inmediatos en todos los casos y por tanto no impide automáticamente la ejecución de la liquidación. Esta es la diferencia principal entre el recurso contra las liquidaciones aduaneras que se analiza en *Kamino y Datema* y el recurso que se presentó en el marco del Derecho de sociedades en *Texdata Software*.

Por ello, cuando la suspensión de la liquidación se restringe o limita a determinados casos, como sucede en el artículo 244 del CAC, no se garantiza que los efectos negativos que puedan derivarse de la inobservancia del trámite de audiencia queden totalmente remediados y, en consecuencia, no se respeta el derecho de defensa. La aplicación de la jurisprudencia *Texdata Software* al ámbito de las liquidaciones aduaneras confirma que, para garantizar el principio de respeto del derecho de defensa, debe existir una fase de alegaciones previa cuando la interposición de un recurso frente a la liquidación no conlleve automáticamente en todos los casos la suspensión de la ejecución. Esta jurisprudencia suscita no obstante algunas dudas, como por ejemplo, qué sucede si está prevista una suspensión automática pero es necesario para ello aportar garantías o, siendo la suspensión automática sin necesidad de garantías, qué sucede si el interesado no presenta la reclamación. Consideramos que en tales casos no podría remediarse la ausencia de una fase previa de alegaciones y se produciría una vulneración del derecho de defensa al no haber existido la posibilidad de subsanar los efectos de tal irregularidad en una fase posterior.

3.3. LA AUTONOMÍA DE LOS ESTADOS MIEMBROS PARA REGULAR LAS CONDICIONES QUE GARANTICEN EL RESPETO DEL DERECHO DE DEFENSA Y DETERMINAR LAS CONSECUENCIAS DE SU VULNERACIÓN: ¿LA VULNERACIÓN DEL DERECHO A SER OÍDO CONLLEVA LA ANULACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN IMPUGNADA?

Kamino y Datema confirman una importante línea jurisprudencial que se ha ido consolidando en asuntos de ámbito diferente (*G. y R.*) y que ahora se aplica al ámbito particular de las liquidaciones aduaneras. Esta jurisprudencia parte básicamente de dos planteamientos. Por un lado, se reconoce la autonomía del Derecho nacional para regular las condiciones que garanticen el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de su violación en el marco de los principios de equivalencia (que las reglas adoptadas sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables) y efectividad (que no se haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento de la Unión). Por otro, se confirma que la vulneración del derecho de defensa (específicamente del derecho a ser oído) solamente da lugar a la anulación de la decisión si el procedimiento administrativo hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad (*Kamino y Datema*, ap. 79 y jurisprudencia allí citada). Esto significa que cuando el juez nacional deba valorar si el incumplimiento del derecho de defensa provoca la anulación de la liquidación, puede tener en cuenta si se habría llegado a un resultado diferente en caso de respetar dicho derecho.

La doctrina ha considerado que se trata de una jurisprudencia poco garantista al supeditar la anulación de la liquidación al hecho de haber podido conseguir un resultado diferente de no haber existido la irregularidad, lo que solo sucederá cuando en el recurso posterior se desvirtúe la liquidación inicialmente adoptada por la Administración (HERRERA MOLINA y GOROSPE OVIEDO). No parece que esta sea la situación en los procedimientos controvertidos que se plantean en *Kamino* y *Datema*, en los que los propios interesados reconocieron que el procedimiento de reclama-

ción no habría llevado a un resultado diferente si hubieran sido oídos antes de que se adoptara la decisión controvertida, dado que no se cuestionaba la clasificación arancelaria realizada por las autoridades aduaneras. De este modo, se confirma una importante jurisprudencia que podríamos considerar pragmática en el sentido de que se centra más en el resultado material del procedimiento que en el mero incumplimiento de las formalidades (aunque estas sean derechos fundamentales). Así, la vulneración del derecho a ser oído no conlleva automáticamente la anulación de la liquidación impugnada, sino que para ello es necesario que, en fase de recurso, se ponga de manifiesto que se habría podido llegar a un resultado diferente si el interesado hubiera sido oído en su momento. Este planteamiento es conforme con la afirmación de que los derechos fundamentales no constituyen prerrogativas absolutas. El TJUE ha puesto de manifiesto en numerosas ocasiones que los derechos fundamentales admiten excepciones basadas en el interés general y que las consecuencias jurídicas de su vulneración deben apreciarse en función de los efectos que la misma haya podido tener en el procedimiento.

Por otra parte, resulta llamativo que el TJUE no se haya referido en el presente caso a la jurisprudencia *Global Trans Lodzhistik* [STJUE de 13 de marzo de 2014, *Global Trans Lodzhistik*, C-29/13 y C-30/13 (NFJ053772)], recaída igualmente en un asunto sobre la aplicación del derecho de defensa en el ámbito aduanero. En *Global Trans Lodzhistik* el TJUE se pronunció sobre la posibilidad de admitir un recurso judicial sin haber presentado previamente un recurso administrativo cuando se hubiera vulnerado el derecho a ser oído. Como ya tuvimos ocasión de exponer (MARTÍN JIMÉNEZ, CARRASCO GONZÁLEZ y GARCÍA HEREDIA), en *Global Trans Lodzhistik* se afirmó que la vulneración del derecho de la persona interesada a ser oída provocaba que la decisión fuera ilegal y, por tanto, susceptible de recurso directo ante una autoridad judicial independiente. Por otra parte, en relación con los efectos de la anulación, el TJUE señaló que el CAC no contenía ninguna disposición al respecto y era, por tanto, una cuestión que correspondía determinar a cada Estado miembro en virtud de la autonomía procedimental que les confiere el artículo 245 del CAC y siempre dentro de los límites de los principios de equivalencia y efectividad. Esta respuesta implica que el juez nacional es quien tiene que decidir, con base en dichos principios y las circunstancias particulares del caso, si está obligado a resolver un recurso sobre una decisión que se ha adoptado vulnerando el derecho de defensa o si, por el contrario, puede devolver el litigio a las autoridades administrativas. Consideramos que la sentencia *Global Trans Lodzhistik* debe ser tenida en cuenta en relación con la sentencia que ahora comentamos, pues en ella ya se apuntó el efecto directo que podía tener el derecho de defensa y las consecuencias sobre la anulación de las liquidaciones que hubieran sido adoptadas vulnerando el mismo.

En conclusión, el presente caso es una muestra de cómo la jurisprudencia que ha ido elaborando el TJUE sobre el derecho de defensa en otros ámbitos del Derecho de la Unión (no tributarios) resulta igualmente aplicable a los procedimientos tributarios y, específicamente, al ámbito aduanero. Del mismo modo, la jurisprudencia que sobre la aplicación del derecho de defensa se está planteando en relación con las liquidaciones aduaneras resulta trasladable a otros procedimientos administrativos, por lo que se confirma una interpretación uniforme del principio de respeto del derecho de defensa en los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables en los interesados, con independencia del ámbito material en que los mismos resulten aplicables.

El TJUE se ha vuelto a pronunciar recientemente sobre el derecho de defensa en el ámbito aduanero, en esta ocasión en relación con los medios de prueba, confirmando la autonomía procesal de los Estados miembros siempre que se respeten los principios de equivalencia y efectividad [STJUE de 23 de octubre de 2014, *Unitrading*, C-437/13 (NFJ056156)]. El Derecho aduanero es, por tanto, un terreno abonado para la aplicación y futuro desarrollo de esta jurisprudencia.

Bibliografía

GARCÍA HEREDIA, A. [2014]: «La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 17.

GOROSPE OVIEDO, J. I. [2014]: «El TJUE declara la vulneración del derecho de defensa y la admisibilidad de un recurso jurisdiccional sin recurso administrativo previo frente a una rectificación del valor en aduana», *RCyT. CEF*, núm. 375.

HERRERA MOLINA, P. M. [2014]: «Respeto al "derecho de defensa" en el ámbito aduanero (Conclusiones del Abogado General Melchior Wathelet en los as. acumulados C-129/13 y C-130/13, Kamino International)», *ECJ Leading Cases*, 12 de marzo de 2014 (<http://ecjleadingcases.wordpress.com>).

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. y GARCÍA HEREDIA, A. [2014]: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 164.

LASUJECIÓNALIVADELOSSERVICIOSPRESTADOSPORLA CASACENTRALAUNESTABLECIMIENTOPERMANENTEQUE FORMA PARTE DE UN GRUPO DE ENTIDADES

Análisis de la STJUE de 17 de septiembre de 2014, Asunto C-7/13

Eduardo Verdún Fraile

*Socio responsable de Tributación Indirecta EY Abogados
Inspector de Hacienda (excedente)*

1. SUPUESTO DE HECHO

De acuerdo con la descripción de hechos contenida en la sentencia y en el escrito de conclusiones del Abogado General de 8 de mayo de 2014, dentro del grupo multinacional Skandia, Skandia America Corporation (SAC), entidad residente en Estados Unidos, era la encargada de centralizar a nivel mundial la compra de servicios informáticos que después refacturaba a su sucursal Skandia Sverige establecida en Suecia (en adelante, SS).

SS, a su vez y previa adaptación a los estándares del grupo, suministraba dichos servicios informáticos a diversas entidades del mismo.

Como elemento esencial de los hechos debe citarse el hecho de que la sucursal SS tributaba en Suecia por medio de las disposiciones de la Directiva IVA que permiten la tributación en régimen de consolidación a efectos de ese tributo, sistema denominado en España como «régimen especial del grupo de entidades».

Pues bien, durante los ejercicios 2007 y 2008, SS no procedió a la liquidación de la compra de los servicios informáticos que le había vendido SAC, liquidación que habría debido realizar utilizando el mecanismo de inversión del sujeto pasivo una vez constatado que la localización de los mismos era Suecia por aplicación de la regla general prescrita por la norma comunitaria.

Iniciado el correspondiente procedimiento de comprobación, SS argumentó ante las autoridades suecas que la falta de liquidación del IVA obedecía a la improcedencia de dicho gravamen en la medida en que las operaciones controvertidas se realizaron internamente entre una sucursal y su casa central, teniendo en cuenta, además, que la pertenencia de dicha sucursal a un grupo fiscal a efectos del IVA le privaba de la consideración de sujeto pasivo.

Ante esta argumentación, el órgano judicial sueco que estaba conociendo del recurso decidió plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo (en adelante, TJUE), de cuya contestación trae causa la sentencia de referencia.

En concreto, se consultó al TJUE sobre la sujeción de los servicios prestados por SAC a SS, considerando la doble circunstancia ya indicada de que SS era sucursal de SAC y que, además, tributaba por el régimen de grupos IVA. Para el caso de respuesta afirmativa, se consultó igualmente sobre la procedencia del sistema de inversión del sujeto pasivo para la liquidación del IVA en Suecia.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En relación con la primera de las cuestiones planteadas, esto es, la sujeción al IVA del servicio, el Tribunal inicia su argumentación recordando que dicha sujeción precisa de un requisito esencial que es la independencia de la realización de una actividad empresarial o profesional por parte del sujeto pasivo del impuesto. Junto con dicho requisito de independencia, se requiere igualmente un vínculo directo o intercambio recíproco de prestaciones entre quien las efectúa y su destinatario.

Centrada la discusión en el requisito de independencia, el TJUE reconduce su verificación a que las relaciones entre casa central y sucursal se realicen sobre la base de autonomía de esta última, es decir, que el riesgo económico derivado de su actividad sea asumido por la propia sucursal. Para ello, disponer de capital y activos propios será un elemento decisivo.

Llegados a este punto, todo parecía indicar que el Tribunal acogería la tesis de la no sujeción, dado que, efectivamente, tanto el capital como los activos de la sucursal eran propiedad de la casa central americana.

Sin embargo, la argumentación de la sentencia parece tomar aquí un giro, basado en la pertenencia de la sucursal a un grupo de entidades a efectos del IVA. Ante dicha circunstancia, y dada la jurisprudencia del propio Tribunal en el sentido de que un grupo IVA forma un sujeto pasivo único y diferente de las entidades que lo componen, las cuales, por tanto, ya no pueden seguir presentando declaraciones por separado, concluye el Tribunal que el verdadero destinatario de los servicios prestados por SAC no es la sucursal SS, sino el grupo de entidades sueco a efectos IVA.

Alterando de esa manera la condición del destinatario de la prestación, el Tribunal evita la discusión relativa a la sujeción de los servicios internos entre casa central y sucursal, y la reconduce a la derivada de la aplicación del régimen de grupos, mucho más sencilla, al menos en el aspecto que interesa, que es el de la concreción del destinatario, trayendo a colación la proclamación como sujeto pasivo único del grupo de entidades frente a sus componentes contenida en su sentencia Ampli científica, Asunto C-162/07 (NFJ028749).

Con ello, la contestación a la segunda cuestión resulta clara, siendo respondida en el sentido de que será el grupo adquirente del servicio, sujeto pasivo único y diferenciado de la sucursal, quien deberá tributar por el mismo aplicando el sistema de autoliquidación del impuesto.

Existen, sin embargo, algunos elementos adicionales en el proceso que merece la pena destacar con carácter previo a la valoración crítica de la sentencia y que fueron planteados en el mismo por los Gobiernos alemán y británico, por la Comisión Europea y por el propio Abogado General en su escrito de conclusiones. Aluden todos ellos a cuestiones de indudable interés técnico cuya resolución o valoración por el Tribunal ha quedado, desafortunadamente, aplazada.

Así, para Alemania, existe un principio básico que debe valorarse en el proceso y que es referido como el de unidad empresarial. Este principio, derivado de otro antecedente jurisprudencial principal de la sentencia, el asunto FCE Bank, Asunto C-210/04 (NFJ021920), aludiría a la unidad de sujeto pasivo entre la casa central y sus establecimientos permanentes, unidad que determinaría la improcedencia de sujetar al IVA a los servicios internos prestados entre ambos al no concurrir el requisito de independencia. Pues bien, considera Alemania que este principio sigue siendo válido cuando existe un grupo IVA, si bien en este caso su virtualidad estaría limitada a las relaciones existentes entre casa central y establecimientos permanentes situados, ambos, en el mismo Estado miembro. En definitiva, de acuerdo con el planteamiento del Tribunal, FCE Bank, Alemania entiende que nada se opone a que haya gravamen por IVA en las prestaciones de servicios internos entre casa central y sucursal cuando, aplicándose el régimen de grupos IVA, ambos establecimientos están situados en Estados diferentes.

El Reino Unido, por su parte, adopta un enfoque diferente muy centrado, qué duda cabe, en su pretensión final de concluir la no sujeción al IVA en este tipo de estructuras de compra internacional de servicios para su reparto posterior. En su opinión, no es factible que una sucursal forme parte de un grupo IVA si no está presente en el mismo su casa central o, dicho en otras palabras, las entidades que quieran formar parte de un grupo deberán hacerlo en su conjunto con sus establecimientos permanentes. De esta apreciación se derivaría el hecho de que SS no habría podido incluirse en el grupo IVA de manera aislada de SAC, sino que sería la propia SAC, junto con SS, quienes habrían debido entenderse incluidas en dicho grupo IVA. Este argumento se alinea con la opinión del Abogado General, quien afirma en su escrito la ilegalidad en la que habría incurrido la administración fiscal sueca al permitir la integración de la sucursal SS en el grupo IVA de manera aislada respecto de su casa central SAC.

La Comisión, junto con Suecia, entiende que el principio de unidad empresarial cedería en una situación como la presente en la que la sucursal, al formar parte de un grupo IVA, pierde su condición de sujeto pasivo en favor del que forma, únicamente, dicho grupo. Al mismo tiempo, se pronuncia en sentido contrario a los británicos, opinando que nada se opone a que una sucursal forme parte de un grupo IVA sin que lo haga su casa central que, eventualmente, se encuentre establecida en el extranjero.

Finalmente, quizá ante la complejidad del caso, el propio Abogado General decide plantear diversas alternativas al Tribunal, subrayando que todas ellas conducirían a la sujeción al IVA de los servicios informáticos. Resultan de interés dos en especial.

En primer lugar, la que plantea que, sobre la base de que una sucursal no puede formar parte por sí misma de un grupo IVA, sería improcedente considerar a la misma en dicho grupo, por lo

que el principio de unidad empresarial llevaría a la no sujeción del servicio interno entre SAC y SS. Sin embargo, su inmediata refacturación al grupo por parte de SS sí lo estaría. Parece obviar en este punto el Abogado General que se ha trasladado el gravamen a la transacción siguiente, siendo la anterior la que planteaba la controversia.

En segundo lugar, la que, admitiendo la tesis inglesa de que no es posible la inclusión de la sucursal en el grupo IVA de manera separada al de su casa central, acaba concluyendo que SAC debiera entenderse incluida en dicho grupo. En estas circunstancias, aun cuando el servicio entre SAC y SS ya no estaría gravado, sí lo estaría el prestado por el primer proveedor y SAC, siendo sujeto pasivo del mismo el grupo IVA en Suecia.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia Skandia ha generado preocupación mucho antes de que se dictara. En efecto, en Estados como el Reino Unido, se ha seguido el detalle del proceso y hasta la prensa especializada le ha dedicado alguna cabecera. La causa se encuentra en la naturaleza financiera y aseguradora de las entidades que se ven esencialmente impactadas por su contenido. Piénsese, en ese sentido, que no es extraño encontrar en grandes grupos que operan en dichos sectores, y que por tanto deducen una pequeña parte del IVA que soportan, una estructura interna en la que se separan las entidades que prestan servicios de apoyo a la gestión (informáticos, tramitación de siniestros, consultoría, etc.), de aquellas que desarrollan su negocio principal o *core business*. Al igual que la Administración pública acude cada vez con más frecuencia a los sistemas de compras centralizadas de bienes o servicios para proceder a su reparto después entre los diversos entes públicos que los van a consumir, esas entidades satélite presentan indudables economías de escala y permiten una distribución de recursos mucho más eficiente que si estuvieran replicadas en cada entidad principal del mismo grupo.

Ahora bien, el problema que presentan estas divisiones es el coste añadido que pueden representar en términos de imposición indirecta. Tratándose de servicios intensivos en mano de obra, la valoración a mercado de los mismos conduciría a una repercusión de IVA interna con bases imponibles elevadas autogeneradas, anulándose de esa forma la economía de escala a la que aludíamos. Para solucionar este problema, el régimen de grupos, al menos en su concepción auténtica, elimina la tributación de esas operaciones internas y, por tanto, el IVA que eventuales refacturaciones a nivel de grupo puedan llegar a realizarse. Al fin y al cabo, si el grupo es un empresario diferenciado y único respecto de sus componentes, soportará el IVA de fuente externa, relativamente bajo en estos casos, como se acaba de indicar, pero luego ya no lo reproducirá cuando reparta internamente el coste de los servicios centralizados.

El problema surge cuando se pretende extender esa tributación ventajosa al IVA de la fuente externa, por medio de un esquema como el propuesto por Skandia. Si la entidad que genera el servicio primigenio se sitúa en una jurisdicción tercera y el primer destinatario en la UE es una sucursal, la generación del servicio que se repartiría podría terminar sin imposición, como de hecho

sucedía en el asunto analizado, donde SAC exportaba servicios a su sucursal presumiblemente libres de imposición indirecta y a continuación la sucursal los repartía internamente sin generar IVA.

Pese a los intentos del Reino Unido por dar carta de naturaleza a este tipo de actuaciones por medio de la ampliación multinacional del régimen de grupos, tanto la Comisión como el Tribunal terminan negando de una u otra forma dicho planteamiento. La Comisión, argumentando que es factible que una sucursal forme parte de un grupo IVA sin que se incluya necesariamente su casa central, que, por otra parte y en este caso, ni siquiera se encontraba en Suecia. El Tribunal, por su parte, eludiendo dicha discusión y fundamentando su negativa en el cambio de destinatario, esto es, el grupo IVA por la sucursal.

Existe, sin embargo, una cuestión de indudable interés que no queda del todo aclarada. En concreto, centrados en el principio de unidad empresarial en cuya virtud casa central y sucursal serían un mismo empresario o profesional, cabría la pregunta de si dicho principio no se aplicaría ante una sucursal que eventualmente sí fuera independiente al asumir los riesgos económicos ligados al ejercicio de su actividad por medio de la disposición de un capital propio y de activos separados de los de su casa central.

Si acudimos a la sentencia FCE Bank, en ella el Tribunal cita la opinión de la Comisión sobre dicho particular, de modo tal que para la misma el principio de unidad empresarial se aplicaría de forma general a toda relación matriz-sucursal. En la misma línea se manifiesta el Abogado General en dicho proceso, estableciendo en el apartado 48 de sus conclusiones que no considera que un establecimiento permanente pueda constituir un empresario autónomo distinto de su matriz no residente. Esta conclusión es totalmente compatible, a juicio del Abogado General, con la sustantividad de un establecimiento permanente a los efectos de constituirse como destinatario de una prestación de servicios cuando se aplican las reglas de localización del impuesto.

El Tribunal, no obstante, parece ir un poco más al caso por caso, vinculando la conclusión al desarrollo de una actividad económica independiente y dejando a un lado argumentos tales como los que pueden derivarse del modelo de convenio OCDE. A juicio del Tribunal, lo importante es comprobar la asunción de riesgo económico determinado por la disposición o no de capital propio.

Para completar esta discusión no puede dejar de hacerse una referencia a la sentencia dictada por el propio TJCE el 25 de julio de 1991 Asunto C-202/90 (NFJ006850) en relación con el litigio planteado entre el Ayuntamiento de Sevilla y los recaudadores municipales de tributos. En ella, el Tribunal analizó los actuales artículos 9.1 y 10 de la Directiva IVA. En concreto, este último precepto es el que excluye de la sujeción al IVA a las actividades de dependencia laboral, que eran las que resultaban controvertidas cuando se analizaba si las labores desarrolladas por la figura del recaudador de tributos local en favor del ente público eran o no relaciones por cuenta ajena.

Como elementos a considerar al respecto, el TJUE valora la dependencia funcional, que en nuestro caso se reconduciría al establecimiento de directrices de funcionamiento a la sucursal por su casa central, y las condiciones retributivas como elemento demostrativo del vínculo de subor-

dinación, que de nuevo en el asunto Skandia se referiría a la asunción del riesgo económico. Finalmente, se señala el elemento de asunción de responsabilidad contractual, esto es, hasta qué punto una sucursal puede actuar como responsable jurídica de los contratos que concluya sin atraer a ese régimen de obligaciones a la casa central.

En el mismo ámbito de discusión y de nuevo en un proceso muy conocido, sobre todo en el ámbito de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, puede citarse la sentencia Comisión contra España relativa a la sujeción al impuesto de los servicios prestados por los registradores de la propiedad en cuanto actúan como oficina liquidadora en favor de las comunidades autónomas, Asunto C-154/08 (NFIJ035917). En ella, el Tribunal analiza una serie de cuestiones de gran interés que nos sirven para enriquecer la discusión y que, sin duda, serían totalmente extrapolables al asunto Skandia, haciendo un paralelismo entre registradores y Administración autonómica, por una parte, y casa central-establecimiento permanente, por otra. Así, y centrados en el régimen de independencia de los registradores de la propiedad a efectos del IVA, se mencionan la existencia de lazos de subordinación derivados de su régimen retributivo, sus potestades para la organización de los recursos humanos del Registro, su dependencia funcional y de control disciplinario a estos efectos de la comunidad autónoma, la asunción del riesgo económico de la actividad o incluso el régimen de responsabilidad a que quedan sujetos, concluyendo que las características presentes de esos elementos determinan la sujeción al IVA.

Es evidente que una valoración conjunta de todos estos antecedentes podría, al menos en algún caso, conducir a un planteamiento de independencia para los establecimientos permanentes respecto de su matriz. En cualquier caso, el Tribunal no parece querer entrar en este tipo de valoraciones.

Para finalizar, un breve comentario sobre la aplicación de la sentencia en España.

La verdad es que resulta complicado analizar su impacto en la medida en que el régimen de grupos IVA adolece en la actualidad de una relevante falta de compatibilidad con la Directiva IVA, como ya se puso de manifiesto con la sentencia Amplisientífica de 22 de mayo de 2008, y con la comunicación de la Comisión Europea al Consejo y al Parlamento Europeo de 2 de julio de 2009.

Si bien desde 2015 se solucionarán algunas cuestiones tales como la definición de lazos de dependencia entre las entidades que pueden tributar de forma consolidada, la formación de sujeto pasivo único no parece estar prevista en un futuro cercano. Pese a ello, puede aventurarse que una sucursal española que reciba servicios en términos similares a SS deberá someterlos a tributación en España aun cuando lo haga en nombre propio, pero por cuenta del grupo; en efecto, la falta de presentación de declaraciones por este último haría imposible en otro caso el gravamen por IVA concluido por el TJUE.

Por otra parte, dicho *input* de la sucursal debiera ser deducido con arreglo a la prorrata aplicable al sector diferenciado «operaciones intragrupo», que seguramente será del cien por cien, en la idea de que quienes consuman finalmente los servicios informáticos o de otra índole adquiridos por la sucursal terminen actuando como consumidores finales de los mismos. Cuestión distinta

será la determinación de la forma en que esa sucursal traslade el servicio dentro del grupo, ya que en este caso la no sujeción de operaciones internas podría hacerlo imposible.

Se plantea así por la norma nacional una suerte de equivalencia con la que habría sido la deducción de las mismas cuotas por el grupo tratado en su conjunto, ejercicio voluntarista, pero que ofrece muchas dudas en lo que respecta a su exactitud.

Como cuestión adicional, debe recordarse que la norma nacional solamente permite la inclusión en un grupo IVA de un establecimiento permanente como entidad dominante, pero no como dependiente. Este extremo añade más incertidumbre a la compatibilidad comunitaria del régimen español a la que antes se aludía.

La sentencia Skandia plantea, en conclusión, un conjunto de aspectos diversos, todos ellos de gran complejidad. Así, el carácter independiente de una sucursal, la viabilidad de que dicha independencia pueda ser procedente sobre la base de la existencia de asunción de riesgo por aquella, la eliminación de la condición de empresario o profesional de los componentes de un grupo IVA en favor de una sola entidad, los reparos que podrían hacerse a que una sucursal pertenezca a un grupo con independencia de su casa central e, incluso, la posible inclusión de matrices no residentes en grupos IVA europeos con la sola condición de que aquellas dispongan de una sucursal en un Estado miembro.

Quizá por ello resulta un tanto decepcionante la brevedad con la que se expresa el Tribunal, no solo en la simplicidad de su argumentación, sino también por la falta de cita de antecedentes relevantes y conocidos que podrían haber enriquecido su pronunciamiento, más allá de la sentencias FCE Bank y Amplisientífica. Y es que, en particular, los planteamientos del Reino Unido en el sentido de formar grupos multinacionales a efectos del IVA cuando tanto se habla en la actualidad de la consolidación horizontal en imposición directa, habrían merecido algún comentario aclaratorio o, por lo menos, una toma en consideración expresa en la sentencia.

LA EFICACIA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA CESIÓN A UN TERCERO DEL CRÉDITO DERIVADO DE LAS LIQUIDACIONES DEL IVA

Análisis de la STS de 2 de junio de 2014, rec. núm. 3251/2012

José Miguel Martín Rodríguez

*Becario de Investigación.
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla*

1. SUPUESTO DE HECHO

Con fecha de 18 de abril de 2007 el Banco Popular Español (BPE en adelante) concedió un préstamo a la entidad Conducciones Hidráulicas y Carreteras, SA en cuya póliza se incluía como garantía complementaria la cesión en favor del banco de los derechos relativos a las devoluciones de IVA que pudieran corresponder a la empresa por sus operaciones. BPE procedió a notificar a la Administración Tributaria la cesión de estos derechos recibiendo respuesta negativa por parte del respectivo jefe del Servicio de Recaudación, al entender este que no había lugar a dicha cesión toda vez que la misma alteraba la condición de sujeto pasivo como acreedor de la devolución. Esta alteración violaría, en opinión del jefe del Servicio de Recaudación, el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria (LGT) que, sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas, impide que se alteren los elementos de la relación jurídico-tributaria mediante actos o convenios entre particulares.

Ante el rechazo a la efectiva cesión de los créditos, BPE interpuso el pertinente recurso de reposición, que fue desestimado con fecha de 27 de septiembre de 2007. La misma respuesta que recibiría en las sucesivas instancias: Tribunal Económico Regional (30 de mayo de 2008), Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (26 de mayo de 2010) y Audiencia Nacional [Sentencia de 11 de julio de 2012, rec. núm. 341/2011 (NFJ047907)]. La presente sentencia resuelve el recurso de casación número 3251/2012 promovido contra esta última.

La cuestión a resolver no es otra que dilucidar si la LGT permite a un obligado tributario disponer de los créditos a su favor que deriven del cumplimiento de sus obligaciones tributarias con plenos efectos frente a la Administración, la cual resultaría jurídicamente obligada a entregar dichas sumas al tercero que le comunicara dicho pacto de forma fehaciente. En definitiva, ¿establece la LGT para estos casos una excepción al principio general de transmisibilidad de los créditos consagrado en los artículos 1.112 y 1.526 y siguientes del Código Civil?

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Los cuatro motivos de casación planteados por BPE en su recurso ponen en entredicho la motivación, congruencia y criterios interpretativos de la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 2012, recurso número 341/2011, que desestima su recurso con la resolución del TEAC de 26 de mayo de 2010.

Los tres primeros motivos invocados, relativos a la falta de motivación y congruencia, son despachados rápidamente por el Tribunal Supremo, el cual se limita a constatar que, independientemente de si la Audiencia acierta o se equivoca en sus argumentos, la sentencia no incurre en incongruencias, ya que da respuesta a las alegaciones de la recurrente; del mismo modo, la sentencia recurrida tampoco adolece de motivación por cuanto las razones que justifican su decisión están claramente expuestas (FD 2.º)¹.

El cuarto motivo de casación en el que el recurrente BPE considera que se vulneran los artículos 17.4 y 18 de la LGT es el que tiene un mayor trasfondo jurídico y sobre el que realmente pivota el conflicto en este supuesto. La cuestión respecto al primer artículo es dilucidar cuáles son los elementos integrantes de la «obligación jurídico tributaria» cuya alteración por actos o convenios entre particulares, conforme al entonces artículo 17.4 de la LGT (art. 17.5 LGT actualmente), no producirá efectos ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. En relación al segundo artículo, el debate gira en torno a la necesidad de determinar el contenido y naturaleza del propio concepto de «crédito tributario» que el artículo 18 de la LGT califica como «indisponible».

En opinión de BPE, solo puede entenderse como crédito tributario el que ostenta la Administración frente a los particulares, entendiendo que el fin de la indisponibilidad prevista en el artículo 18 de la LGT es garantizar el cobro de los tributos. Conforme a esta interpretación, la cesión del derecho a la devolución derivada de un tributo no entraría dentro del ámbito de protección del artículo 18 de la LGT y, por tanto, podría oponerse ante la Hacienda Pública. Del mismo modo, el banco entiende que la cesión del crédito que ostenta el particular ante la Administración tributaria no puede ser considerada un elemento de la obligación tributaria blindada en el artículo 17.4² de la LGT.

¹ Aclara el Tribunal Supremo, en este sentido, que la exigencia de congruencia opera con menos intensidad en relación a las alegaciones que respecto a las pretensiones. Mientras que para las primeras es suficiente con una respuesta global o genérica, las segundas exigen, en cambio, una contestación pormenorizada y explícita. Ambos requisitos se cumplen en el caso.

² En concreto, la defensa del banco argumenta que el artículo 17 alude a diferentes elementos a lo largo de su redacción. Mientras que los dos primeros apartados hacen referencia a la «relación jurídico-tributaria», que sí sería bilateral y comprendería también los derechos de crédito a favor del obligado frente a la Administración; los actuales apartados 17.3 y 17.5 (17.3 y 17.4 en el momento de la sentencia), en cambio, se refieren explícitamente a la «obligación tributaria», concepto que comprende únicamente la relación unilateral encaminada a la extinción de la deuda tributaria en que la Administración actúa como acreedora. Por tanto, los elementos que no pueden ser alterados son únicamente los presentes en la obligación del sujeto pasivo, no aquellos que sitúan a la Administración como deudora, como resultado de la más amplia relación jurídico-tributaria.

En cambio, el Tribunal Supremo, asumiendo los argumentos desarrollados por la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida, entiende que el artículo 17.4 de la LGT comprende «además de la condición de sujeto pasivo, la determinación de otros sujetos, como el acreedor de los derechos y obligaciones que nace de la relación jurídico-tributaria, entre los cuales, sin duda, se encuentra la titularidad del derecho al cobro de una devolución» (FD 2.º). Por tanto, no es posible alterar la titularidad del derecho al cobro de una devolución tributaria por un pacto entre particulares. Además, el Tribunal advierte que el artículo 18 de la LGT no sería vulnerado por cuanto la mera solicitud de devolución en la autoliquidación de IVA no genera un crédito tributario, siendo necesario para su nacimiento que este sea reconocido por la Administración mediante una liquidación provisional.

Para explicar mejor su razonamiento, el Tribunal recurre al funcionamiento mismo del derecho a la devolución. Los titulares de este derecho en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), explica nuestro más alto Tribunal, solo pueden ser los sujetos pasivos determinados en el artículo 115. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA³. Al respecto, el artículo 31.1 de la LGT remite el mecanismo de devolución a «lo previsto en la normativa de cada tributo», por tanto, de admitir la cesión del derecho a la devolución a un tercero, la Administración estaría vulnerando el sistema previsto en el artículo 115 al entregar dicho importe a un tercero que no es el sujeto pasivo (FD 3.º).

Una de las particularidades de este pronunciamiento es que guarda cierto paralelismo con un caso similar cuyo recurso de casación (3539/2007) fue también desestimado mediante sentencia de 11 de julio de 2011 (NFJ043863). A lo largo de la sentencia y en todo el proceso judicial son frecuentes las referencias a dicho asunto, de hecho, el voto particular firmado por dos magistrados se limita a reproducir el presentado en su momento en dicha causa. De este modo, consideramos útil para la comprensión de la sentencia de 2014 plantear los términos principales de este precedente.

En dicho asunto, cuyo origen data nada menos que del año 1996, el Banco Pastor recibió igualmente en garantía de un préstamo un derecho de prenda sobre las devoluciones tributarias en materia de IVA de la mercantil CONGASA. La gran diferencia es que en este caso, apenas dos meses desde la notificación de la cesión del crédito por parte del Banco Pastor a la Administración, esta extendió a la sociedad varias actas de inspección que dieron como resultado un importe a ingresar de casi la mitad de la devolución reconocida. Ante esta situación, CONGASA solicitó la compensación, recibiendo el abono del saldo favorable que le correspondía y extinguiendo la deuda con origen en las actas de inspección. Banco Pastor, viendo defraudada su expectativa de cobro, solicitó a la Administración el abono de la cantidad en que se minoró la devolución de IVA que tenía pignorada y, ante el silencio desestimatorio, inició una senda de sucesivos recursos que concluyó con un recurso de casación contra una sentencia de la Audiencia Nacional ante el Tribunal Supremo resuelto en el año 2011.

³ Artículo 115. Supuestos generales de devolución.

«Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un periodo de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación de dicho año».

En la Sentencia de 11 de julio de 2011 el Tribunal se expresa en términos similares a los empleados tres años después, aludiendo a la indisponibilidad del crédito tributario para bloquear cualquier efecto ante la Administración de los pactos entre particulares. Asegura el Tribunal en dicha sentencia que:

«La Administración tributaria deberá seguir exigiendo el tributo a quien sea el sujeto del mismo de acuerdo con el contenido prefijado por esta, sin que se pueda, en ningún caso, alegar o excepcionar que un tercero ha asumido la obligación por acuerdo o pacto con él. Este tercero permanece totalmente ignorado en la aplicación y el desarrollo del tributo, confirmando en la jurisdicción civil las posibles controversias del pacto o convenio».

El voto particular emitido en esta primera sentencia por dos magistrados es el punto que nos permite conectar este breve excursus con el caso bajo análisis, por cuanto es reproducido tal cual en la sentencia de 2014. En este voto particular los magistrados discrepan del criterio mayoritario al considerar que el actual artículo 17.5 de la LGT no impide que los particulares puedan disponer de sus derechos de crédito frente a la Administración. Esta opinión se sustenta en la idea de que el derecho a obtener una devolución no debe ser considerado una obligación tributaria, sino una simple obligación de contenido económico. De este modo (argumento empleado por la defensa de BPE en el caso que nos ocupa) el derecho a la devolución, si bien forma parte de la relación jurídica tributaria, no forma parte de la obligación tributaria. Únicamente serán créditos tributarios, entienden los magistrados, aquellos que deriven de la relación de la que es acreedora la Hacienda Pública.

Al quedar excluidos del ámbito restrictivo de la indisponibilidad del crédito tributario, estos derechos de crédito deberían regirse, según el voto particular, por las reglas generales de prelación previstas en el actual artículo 77 de la LGT. Conforme a las mismas, el cobro de los mismos correspondería de forma preferente, en detrimento de la Hacienda Pública, a aquellos acreedores que hubieran constituido prenda y la hubieran inscrito con anterioridad, como en los dos casos examinados.

En todo caso, como ya hemos comprobado, en ambas sentencias el Tribunal Supremo desestima los recursos de casación amparándose en el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, blindándola en todos sus extremos frente a cualquier tipo de pacto entre particulares.

3. COMENTARIO CRÍTICO

En la presente sentencia hemos podido comprobar como la Administración tributaria mantiene su negativa a cualquier efecto sobre el ámbito tributario de la prenda sobre los créditos por devolución de IVA. Pignorar el derecho a la devolución del IVA derivado de concretas o futuras autoliquidaciones de IVA es muy común en el sector crediticio, dado que aporta al acreedor una garantía sobre cantidades que el deudor no puede distraer por cuanto no están en su poder. De

hecho, esta práctica ha sido frecuente en el ámbito de las promociones inmobiliarias, toda vez que en las primeras fases de ejecución de la obra la empresa soporta un gran volumen de IVA en sus operaciones sin obtener ingresos, por lo que, en principio, generará devoluciones cuantiosas de IVA. Un sistema para anticipar esta liquidez es solicitar un préstamo a una entidad financiera fijando como garantía una prenda sobre la futura devolución de IVA.

La línea jurisprudencial analizada antepone la indisponibilidad del crédito tributario a cualquier pacto que pueda desembocar en una cesión de crédito entre particulares, blindando vía artículo 17.5 de la LGT al sujeto pasivo como titular del crédito a la devolución tributaria. En el fondo, la principal ventaja de esta interpretación para la Administración es que garantiza la posibilidad de compensar sus deudas con los créditos de devolución del obligado tributario, mejorando así sus posibilidades de cobro en situaciones de dificultades económicas, anticipando cualquier riesgo de posterior impago.

Aparentemente este razonamiento es contrario al recogido en la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2002 [rec. núm. 967/1997 (NCJ058811)], en la que se resuelve un supuesto similar a los examinados hasta ahora en contra de la Hacienda Pública (prenda en favor de un tercero de las devoluciones de IVA). Concretamente en este supuesto no se atiende al carácter indisponible de la obligación tributaria, sino a la naturaleza de cesión de crédito que tiene la prenda constituida sobre dicha devolución de IVA. Por tanto, conforme al artículo 1198 del Código Civil, desde el momento en que el acreedor hace saber la cesión al deudor, en este caso notificándolo a la Administración tributaria, esta únicamente podrá compensar las deudas anteriores a ella, pero no las posteriores.

Apoyándose en esta jurisprudencia, la doctrina civilista ha criticado el carácter especial conferido al crédito tributario frente a la Administración tributaria, en palabras de CARRASCO PERERA «el crédito de devolución del IVA no es un crédito tributario, ni "elemento" de la relación jurídica tributaria. Ni hay razón material por la que deba atribuirse a este crédito una fortaleza e indisponibilidad específica de los créditos tributarios».

La Administración cerró aparentemente cualquier resquicio interpretativo en esta materia con la aprobación del artículo 131 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que entró en vigor pocos meses después de que tuviera lugar la pignoración de IVA que ha motivado la Sentencia del Tribunal Supremo que analizamos en este trabajo. En concreto, el apartado 5 de este artículo dispone que:

«La transmisión del derecho a una devolución tributaria por actos o negocios entre particulares no surtirá efectos ante la Administración, conforme a lo dispuesto en el artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Esta disposición reglamentaria no hace sino recoger la escueta interpretación realizada por el TEAC en su Resolución 1822/2003, de 13 de julio de 2005 (NFJ021602), en un supuesto similar.

El carácter taxativo de la redacción del artículo 131.5 del Reglamento General parece que acaba con cualquier debate respecto al proceder de la Administración en un supuesto similar al enjuiciado en este caso que, no olvidemos, fue resuelto, dado que este precepto aún no estaba en vigor, conforme al artículo del que este trae causa: el 17.4 de la LGT, actual 17.5. No obstante, no debemos dejar de cuestionarnos si este precepto reglamentario desarrolla adecuadamente el artículo 17.4 de la LGT o puede estar extralimitándose en su contenido.

En este sentido proponemos realizar una interpretación sistemática similar a la realizada por los dos magistrados «disidentes». Debemos admitir, al hilo de este examen, que en su voto particular los magistrados no valoran ni realizan mención alguna al posible exceso reglamentario del artículo 131.5 del Reglamento General respecto al artículo 17 de la LGT. Ello se debe a dos motivos principales: el primero, que dicho precepto no resultaba de aplicación al caso enjuiciado en la STS de 2 de junio de 2014 que comentamos por motivos temporales, ya que entró en vigor meses después a la formalización del préstamo. El segundo, que en el voto particular a esta sentencia los magistrados se han limitado a reproducir los argumentos esgrimidos en la anterior STS de 11 de julio de 2011 que citamos anteriormente, sin atender a las características particulares del caso bajo análisis.

A pesar de este silencio, consideramos que el razonamiento plasmado en el voto particular de los magistrados mantiene plena vigencia y sirve de sustento para defender el carácter *contra legem* del artículo 131.5 del Reglamento General.

Para empezar, compartimos con los magistrados la convicción de que la obligación de devolución de la Administración tributaria no se encuentra entre el elenco de «obligaciones tributarias». Los argumentos son varios. Por un lado, la propia LGT sitúa las obligaciones de la Administración fuera de la Sección 2.^a (del título II, capítulo I) «Las obligaciones tributarias». De hecho, las ubica en una sección diferente, la 3.^a, bajo la rúbrica «Las obligaciones y deberes de la Administración tributaria». Además, como advierten los magistrados, la LGT emplea para referirse a las obligaciones de la Administración tributaria el término «obligaciones de contenido económico», no el de «obligaciones tributarias». Si tenemos presente el afán didáctico y clasificador de la LGT, resultaría dudoso un desliz conceptual tan importante.

Al excluir de la categoría de «obligación tributaria» a «la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo», prevista en el artículo 30.1 de la LGT, estamos bloqueando en la práctica la aplicación del actual artículo 17.5 de la LGT a las devoluciones. Evidentemente, admitimos el origen tributario de la devolución, pero no aceptamos que este derecho de crédito en favor del obligado se convierta en un elemento de la obligación tributaria porque lo indique un precepto reglamentario.

En el fondo, cuando el artículo 131.5 del Reglamento General recoge que la transmisión del derecho a una devolución tributaria por actos o negocios entre particulares no tenga efectos para la Administración; lo hace de manera pretendidamente declarativa. Es decir, emplea como elemento de legitimidad para este veto la expresión «conforme al artículo 17.4 de la LGT» (actual art. 17.5).

Nada más lejos de la realidad. El artículo 17.5 de la LGT no contiene dicha prohibición, al referirse únicamente a los elementos de las obligaciones tributarias, entre las que no se incluye la obligación de realizar devoluciones por parte de la Administración. De este modo el artículo 131.5 del Reglamento General no solo queda descolgado del amparo legal, sino que desarrolla un principio de indisponibilidad del crédito a la devolución contrario a la propia redacción del artículo 17.5 de la LGT.

Como punto final, consideramos que el artículo 131.5 del Reglamento General, como norma reglamentaria, no puede alterar el principio de disponibilidad general de los créditos previsto en el Código Civil. El admisible carácter especial de los créditos tributarios y las excepciones que el mismo plantee a los principios del Derecho Civil deben configurarse, indubitadamente, por un texto de rango legal y no simplemente por normas de rango reglamentario.

De este modo, respetando en todo momento las sentencias de nuestros tribunales, creemos que no tiene amparo actual en nuestro Derecho (sin menoscabo de que se plasme de manera adecuada en un texto de rango legal) bloquear los efectos para la Administración de la transmisión del derecho a una devolución tributaria por actos o negocios entre particulares.

Bibliografía

ALONSO MURILLO, F. [2010]: «Procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias», en VV. AA., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova, Valladolid, págs. 95-101.

CARRASCO PERERA, A. [2012]: «Pignoraciones de la devolución del IVA y derecho de hacienda a compensar», *La Ley*, núm. 7.818.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. [2009]: «Cesión y embargo de devoluciones tributarias», *Tribuna Fiscal*, núm. 225, págs. 9-14.

CONSECUENCIAS PRÁCTICAS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

EXTRACTO

El presente caso práctico contiene cuestiones relacionadas con los procedimientos de aplicación de los tributos y, en concreto, relativas al procedimiento de recaudación, el procedimiento de inspección y los procedimientos de revisión en vía administrativa.

Las cuestiones relacionadas con el procedimiento de recaudación se refieren a la responsabilidad tributaria, tanto solidaria como subsidiaria (presupuestos de la responsabilidad, requisitos para hacerla efectiva y alcance de la misma), el aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como las actuaciones a desarrollar en el curso del procedimiento de apremio.

Las cuestiones relacionadas con el procedimiento inspector se refieren a la incidencia de los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración en el cómputo del plazo de doce meses de duración del procedimiento inspector, así como los efectos que ello puede producir en la prescripción de algún concepto y/o periodo comprobado.

Por último, las cuestiones relacionadas con los procedimientos de revisión en vía administrativa se refieren a los medios ordinarios de impugnación de los actos de la Administración tributaria, plazos para su ejercicio y garantías necesarias para obtener la suspensión de su ejecución.

Palabras claves: responsabilidad tributaria, crédito incobrable, aplazamiento de pago, interrupción justificada y reclamación económico-administrativa.

ENUNCIADO

Don Antonio Gutiérrez Gutiérrez, abogado desde el año 1997, es socio, cofundador de la empresa Asesores G&G, SL y titular del 50 % de las participaciones. El pago de estas participaciones lo realizó don Antonio con la aportación del local donde tiene la empresa su domicilio social y fiscal en la calle Las F número 25 de Madrid. La empresa se constituyó el 1 de enero de 2006 y tiene como objeto social la asesoría fiscal, financiera, laboral y contable. El administrador único de la sociedad ha sido siempre don Faustino Sánchez Sánchez que, además, es titular del otro 50 % de las participaciones. Cuenta con 15 trabajadores dados de alta en el Régimen General de la Seguridad Social.

Actualmente la sociedad está adscrita a la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Madrid y tiene las siguientes deudas con la Hacienda Pública (importes expresados en euros):

Concepto	Pendiente voluntaria	Pendiente apremio	Total pendiente
Acta IRPF 2008	10.000	2.000	12.000
Sanción IRPF 2008	10.000	2.000	12.000
Acta IVA 2008	8.000	1.600	9.600
Sanción IVA 2008	8.000	1.600	9.600

La sociedad Asesores S&S, SL fue fundada en 1986 por el padre de don Faustino Sánchez Sánchez, don Braulio Sánchez Sánchez, único partícipe de la sociedad. Tiene como objeto social la asesoría financiero-fiscal. Su domicilio social y fiscal está ubicado en un local situado en la calle Las F número 25 de Madrid. El administrador único de la sociedad ha sido siempre don Braulio Sánchez Sánchez. Los 10 trabajadores que tenía la sociedad de don Braulio se encuentran trabajando en la sociedad Asesores G&G, SL desde su constitución. Los clientes que tenía la sociedad de don Braulio son ahora clientes de la sociedad Asesores G&G, SL.

Actualmente la sociedad está adscrita a la Delegación Especial de la AEAT de Madrid y tiene las siguientes deudas con la Hacienda Pública (importes expresados en euros):

Concepto	Pendiente voluntaria	Pendiente apremio	Total pendiente
Acta IRPF 2003	5.000	1.000	6.000
Sanción IRPF 2003	5.000	1.000	6.000
Acta IVA 2003	8.000	1.600	9.600
.../...			

Concepto	Pendiente voluntaria	Pendiente apremio	Total pendiente
.../...			
Sanción IVA 2003	8.000	1.600	9.600

La sociedad Asesores H&H, SL se constituyó el 2 de marzo de 2009 y tiene por objeto social la asesoría fiscal, financiera, laboral y contable. La titularidad de las participaciones está repartida en un 50 % por don Luciano Hernández Hernández y don Faustino Sánchez Sánchez. Este último es además el administrador único. Esta sociedad tiene su domicilio social y fiscal en un local propiedad de don Faustino situado en la calle San J, número 32 de Madrid. Está adscrita actualmente a la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

La sociedad presentó dentro de plazo las siguientes solicitudes de aplazamiento (importes expresados en euros):

Concepto	Pendiente voluntaria	Total pendiente
Autoliquidación IRPF 3T/2013	6.000	6.000
Autoliquidación IVA 3T/2013	5.000	5.000
Autoliquidación IRPF 4T/2013	8.100	8.100
Autoliquidación IVA 4T/2013	9.300	9.300

Por otra parte, en fecha 21 de febrero de 2012 se notificó a la sociedad Asesores H&H, SL el inicio de una actuación inspectora. Su objeto es comprobar el Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2009 y 2010 y el IVA de los cuatro trimestres del año 2010 y el 1.º y 2.º trimestres de 2011. En el procedimiento inspector se producen las siguientes incidencias:

- Retraso del contribuyente de 18 días en comparecer a una citación reflejada en diligencia.
- El actuario solicita informe a una comunidad autónoma sobre una valoración de inmuebles, transcurriendo 220 días desde el envío hasta la recepción del dictamen.
- El obligado tributario se demora 15 días a una comparecencia solicitada por el actuario vía telefónica.
- Se remite a la Fiscalía expediente por delito de defraudación, que es devuelto por el Juzgado de Instrucción al dictarse sobreseimiento con archivo, transcurriendo 270 días desde su envío hasta la recepción del auto.

El procedimiento inspector finalizó con actas de disconformidad incoadas el 21 de abril de 2014 y sus liquidaciones notificadas el 24 de junio de 2014.

CUESTIONES A RESOLVER

Primero. ¿Se puede derivar la deuda de la sociedad Asesores S&S, SL a la sociedad Asesores G&G, SL?

- a) Justifique la respuesta con indicación de los preceptos legales en los que apoya su razonamiento.
- b) En caso afirmativo, indique el alcance de la responsabilidad.

Segundo. En relación con la sociedad Asesores G&G, SL:

- a) Requisitos para poder declarar responsable a don Faustino de las deudas de la sociedad.
- b) Deudas e importe a incluir en el acuerdo.
- c) ¿Se puede declarar responsable a la sociedad Asesores H&H, SL de las deudas de la sociedad?

Tercero. En relación con la solicitud de aplazamiento formulada por la sociedad Asesores H&H, SL:

- a) Identificación de la deuda e importe a partir de la cual el órgano de recaudación requerirá garantías.
- b) Atendiendo al requerimiento, don Faustino aporta documentación de hipoteca inmobiliaria a favor de la Hacienda Pública. ¿Aceptará el órgano de recaudación la garantía?
- c) Plazos para formalizar las garantías aportadas en un aplazamiento.
- d) Si don Faustino solicita, como garantía de los aplazamientos presentados en nombre de la sociedad Asesores H&H, SL, el embargo preventivo del local, ¿aceptará el órgano de recaudación esta garantía?
- e) ¿Puede don Faustino solicitar dispensa de garantías? Obligaciones de la sociedad Asesores H&H, SL en el caso de que se concediese la dispensa de garantías.

Cuarto. Como consecuencia del inicio del procedimiento de apremio en la sociedad Asesores G&G, SL:

- a) ¿Es correcta la emisión de diligencias de embargo sin la previa notificación de la providencia de embargo al deudor principal?
- b) Importes a incluir en las diligencias de embargo que se emitan.

Quinto. En relación con la sociedad Asesores S&S, SL:

- a) ¿Puede el órgano de recaudación declarar fallido a la sociedad Asesores S&S, SL existiendo responsables solidarios?
- b) ¿Puede declarar incobrables los créditos?
- c) Suponiendo que, transcurridos dos años desde la declaración de créditos incobrables, se descubren bienes a nombre de la sociedad, ¿se puede proceder a la rehabilitación de todos los créditos incobrables?

Sexto. En relación con el procedimiento inspector iniciado en fecha 21 de febrero de 2012 respecto de la sociedad Asesores H&H, SL, se pide:

- a) Tipificar las incidencias expuestas y sus efectos sobre el cómputo del plazo del procedimiento.
- b) Obtener la duración neta del procedimiento inspector, así como la posible prescripción de algún concepto y/o periodo comprobado.

Séptimo. En relación con las liquidaciones notificadas en fecha 24 de junio de 2014, la sociedad Asesores H&H, SL pretende interponer reclamación económico-administrativa. Conteste a las siguientes cuestiones:

- a) ¿A qué órgano debe dirigirse la reclamación económico-administrativa? ¿Dónde debe presentarse y en qué plazo? ¿Es hábil el sábado a efectos de presentación de la reclamación económico-administrativa?
- b) ¿Es necesario aportar garantías para obtener la suspensión de las liquidaciones impugnadas?

ABREVIATURAS UTILIZADAS

- LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- RGAT: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- RGR: Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

SOLUCIÓN

PRIMERO

a) Sí se puede derivar la responsabilidad solidaria, en virtud de lo establecido en el artículo 42.1 c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual las deudas y responsabilidades derivadas del ejercicio de una explotación pueden ser exigidas al adquirente de la misma siempre que exista sucesión por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, como sería en el caso de venta, donación o arrendamiento de un negocio.

El objetivo de este supuesto de responsabilidad es evitar que mediante la transmisión de la explotación se eludan los tributos que gravan el ejercicio de la misma.

La actual LGT ha configurado este supuesto como de responsabilidad solidaria, agravando la responsabilidad respecto de la doctrina que finalmente se aplicó por los tribunales de justicia en el marco de la anterior ley.

En el caso que nos ocupa, parece evidente que la sociedad Asesores G&G, SL ha sucedido en la explotación o actividad económica a Asesores S&S, SL, ya que conserva varios elementos clave como: similar nombre o razón social, administrador, objeto social, clase de actividad y estructura organizativa (mismos trabajadores y mismos clientes).

b) En relación con el alcance de la responsabilidad, esta se extenderá a las obligaciones derivadas del ejercicio de la actividad por el anterior titular, entre las que se incluirán las derivadas de la falta de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta y las sanciones, salvo que se hubiera solicitado la certificación regulada en el artículo 175.2 de la LGT.

A estos efectos, el apartado 2 del artículo 175 de la LGT dispone que el que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

Por lo tanto, en virtud de los artículos 42.1 c) y 175 de la LGT, así como por el artículo 126 del RGR, el alcance de la responsabilidad dependerá de la certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias que se deba solicitar a la Administración:

- 1.º Si se solicita y se adquiere dicha certificación, la responsabilidad alcanzará a las deudas, sanciones y responsabilidades en ella contenidas.
- 2.º Si se solicita y la Administración no lo expidiera en el plazo de tres meses, no se podrá exigir responsabilidad alguna.
- 3.º Si no se solicitara la certificación, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de deudas, sanciones y responsabilidades que pudieran derivarse.

Por lo tanto, y suponiendo que no se hubiera solicitado la certificación a que se refiere el artículo 175.2 de la LGT, el alcance de la responsabilidad se extenderá a la deuda que deriva del IVA, año 2003 (8.000 J), así como a la sanción correspondiente a dicho tributo y periodo (8.000 J). Asimismo, alcanzará a la deuda que deriva del concepto Retenciones IRPF, ejercicio 2003 (5.000 J), así como a la sanción correspondiente a dicho concepto y periodo (5.000 J).

Sin embargo, la responsabilidad no alcanzará a los recargos del periodo ejecutivo, por cuanto dicho componente de la deuda solo es exigible en los supuestos de responsabilidad contemplados en el artículo 42.2 de la LGT.

SEGUNDO

a) Al ser don Faustino el administrador único de la sociedad, podrá ser declarado responsable subsidiario conforme al artículo 43.1 a) de la LGT, según el cual serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Los requisitos necesarios para poder declarar a don Faustino responsable subsidiario, al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT, serían los siguientes:

- 1.º Declaración de fallido del deudor principal y de los posibles responsables solidarios (art. 176 LGT).
- 2.º Notificación del acto de declaración de responsabilidad, con el contenido a que se refiere el artículo 174.4 de la LGT.
- 3.º Trámite de audiencia previo de 15 días, conforme dispone el artículo 124 del RGR.

b) La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda exigida en periodo voluntario de pago y, además, a las sanciones, tal y como dispone el artículo 41.3 de la LGT. Es decir:

- IRPF 2008: 20.000 euros.
- IVA 2008: 16.000 euros.

c) Solo si se demuestra que Asesores H&H, SL sucede en la explotación o actividad económica a Asesores G&G, SL, conforme al artículo 42.1 c) de la LGT, siempre que conserve varios elementos clave como: similar nombre o razón social, administrador, objeto social, clase de actividad y estructura organizativa.

TERCERO

a) Con relación a la dispensa de garantías en los aplazamientos o fraccionamientos cuyo importe no supere determinada cuantía, conviene tener en cuenta lo dispuesto en la Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 18.000 euros.

Dado que el importe de las deudas de la entidad Asesores H&H, SL supera la cuantía de 18.000 euros, el órgano de recaudación requerirá garantías.

b) Sí, ya que tal y como establece el artículo 82 de la LGT, cuando se justifique que no sea posible constituir garantía en forma de aval o certificado de seguro de caución o que su aportación comprometa gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir como garantía, entre otras, la hipoteca inmobiliaria.

c) En virtud del artículo 48.6 del RGR, el plazo es de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión.

d) Sí, ya que tal y como dispone el artículo 49 del RGR, se podrá aceptar como garantía los bienes o derechos de los que sea titular el obligado, siempre que sean susceptibles de embargo preventivo.

e) En principio no, ya que el importe de la deuda supera los 18.000 euros exigibles para su constitución.

Únicamente podrá dispensarse de su constitución en el supuesto del artículo 82.2 b) de la LGT, es decir, cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 50 del RGR, el solicitante quedará obligado a comunicar cualquier variación económica o patrimonial que le permita garantizar la deuda. En dicho caso, deberá proceder a constituir garantía en el plazo de dos meses.

CUARTO

a) Sí es correcta. El requisito necesario para la emisión de las diligencias de embargo será la previa notificación de la providencia de apremio y no de la providencia de embargo. De hecho, uno de los motivos de oposición contra las diligencias de embargo es la falta de notificación de la providencia de apremio (art. 170.3 LGT).

b) Lo establecido en el artículo 169 de la LGT, es decir:

- El importe de la deuda no ingresada.
- Intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha de ingreso en el Tesoro.
- Los recargos del periodo ejecutivo.
- En su caso, costas.

QUINTO

a) Sí, ya que no hay impedimento legal para ello.

Por otro lado, para declarar responsables subsidiarios sí será necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal y de los posibles responsables solidarios (art. 176 LGT).

b) Una vez declarados fallidos el deudor principal y los posibles responsables solidarios y subsidiarios, sí podrá procederse a declarar los créditos incobrables, de acuerdo con el artículo 61 del RGR.

c) Sí, ya que así lo dispone el artículo 63 del RGR, siempre y cuando no mediara la prescripción.

SEXTO

a) El retraso del contribuyente de 18 días en comparecer a una citación reflejada en diligencia constituye una dilación por causa no imputable a la Administración, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 a) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Constituye un periodo de interrupción justificada el originado por la petición del informe a la comunidad autónoma, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103 a) del RGAT a computar,

en principio, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento (220 días). No obstante, tal y como señala el propio artículo, la interrupción por este concepto no puede exceder de seis meses.

La demora de 15 días del obligado tributario a una comparecencia solicitada por el actuario vía telefónica no puede considerarse como una dilación imputable al obligado tributario, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 a) del RGAT, dado que no se puede acreditar (se solicita vía telefónica).

Constituye un periodo de interrupción justificada el originado por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103 b) del RGAT, a computar por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento (270 días).

Por lo que se refiere a los efectos sobre el cómputo del plazo del procedimiento, el artículo 102.2 del RGAT establece que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.

b) El artículo 150 de la LGT regula el plazo de las actuaciones inspectoras, disponiendo que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas.

Del enunciado se desprende que el procedimiento inspector se inició el 21 de febrero de 2012, finalizando el 24 de junio de 2014, lo que totaliza 855 días.

Ahora bien, el artículo 102.2 del RGAT establece que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.

Como periodos de interrupción justificada tenemos 180 días (6 meses) como consecuencia de la valoración solicitada a la comunidad autónoma, así como 270 días como consecuencia de la remisión del expediente a la Fiscalía. Por otra parte, como dilaciones por causa no imputable a la Administración únicamente tenemos los 18 días de retraso del contribuyente en comparecer a una citación reflejada en diligencia.

Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración totalizan 468 días, que restados de los 855 días de duración del procedimiento, dan

como resultado una duración neta del procedimiento inspector de 387 días, superior a los 12 meses previstos en el artículo 150.1 de la LGT.

En cuanto a los efectos de la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, el artículo 150.2 de la LGT dispone que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá, entre otros efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En este supuesto, se entenderá interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo.

Dado que el procedimiento inspector se inició el 21 de febrero de 2012, y teniendo en cuenta la existencia de periodos de interrupción justificada y dilaciones por causa no imputable a la Administración que totalizan 468 días, el procedimiento inspector debió concluir el 3 de junio de 2014 (resultado de añadir 12 meses más 468 días a la fecha de inicio del procedimiento inspector).

Es decir, el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector tiene como efecto que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta el 3 de junio de 2014, entendiéndose interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con posterioridad a dicha fecha. En el caso que nos ocupa, la primera y única actuación inspectora realizada con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento inspector es la notificación de las liquidaciones derivadas de las actas firmadas en disconformidad, practicada en fecha 24 de junio de 2014.

El plazo para la presentación de la autoliquidación correspondiente al IVA del primer trimestre de 2010 finalizó el 20 de abril de 2010, por lo que el mismo se encuentra prescrito a la fecha de notificación de las liquidaciones (24 de junio de 2014). El resto de obligaciones tributarias y periodos no se encuentran prescritos, dado que desde la fecha límite para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones y el 24 de junio de 2014 no ha transcurrido el plazo de prescripción contemplado en el artículo 66 de la LGT (cuatro años):

Concepto	Periodo	Fecha inicio prescripción (*)	Fecha reanudación actuaciones	Prescripción
IS	2009	27-07-2010	24-06-2014	NO
IS	2010	26-07-2011	24-06-2014	NO
IVA	1T/2010	21-04-2010	24-06-2014	SÍ
.../...				

Concepto	Periodo	Fecha inicio prescripción (*)	Fecha reanudación actuaciones	Prescripción
.../...				
IVA	2T/2010	21-07-2010	24-06-2014	NO
IVA	3T/2010	21-10-2010	24-06-2014	NO
IVA	4T/2010	01-02-2011	24-06-2014	NO
IVA	1T/2011	21-04-2011	24-06-2014	NO
IVA	2T/2011	21-07-2011	24-06-2014	NO
(*) El artículo 67.1 de la LGT señala como inicio del cómputo del plazo de prescripción el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la declaración o autoliquidación. La presentación de la declaración-liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades deberá efectuarse dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La presentación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido deberá efectuarse dentro de los 20 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación trimestral, excepto para la liquidación del cuarto trimestre del año, en cuyo caso el periodo de presentación son los 30 primeros días de enero, de conformidad con lo establecido en el artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.				

SÉPTIMO

a) El artículo 235.3 de la LGT establece que el escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente.

En el caso que nos ocupa, el escrito de interposición deberá dirigirse al Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

Cabe señalar que, de conformidad con lo regulado en el artículo 229 de la LGT, al proveir el acto a impugnar de un órgano periférico de la AEAT (en este caso, la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid), cabe distinguir:

1.º En el caso de que la cuantía de la reclamación sea superior a 150.000 euros, el reclamante puede optar entre dos posibilidades:

a) Acudir al Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) en primera instancia para luego, y en su caso, recurrir ante el Tribunal Económico-

Administrativo Central (TEAC) en segunda instancia, mediante el recurso de alzada ordinario contemplado en el artículo 241 de la LGT.

b) Impugnar directamente el acto ante el TEAC en única instancia.

2.º Por el contrario, en el caso de que la cuantía de la reclamación no resulte superior a 150.000 euros, el reclamante deberá acudir al TEAR en única instancia.

Por lo que se refiere al lugar de presentación de la reclamación económico-administrativa, es de aplicación lo preceptuado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), de aplicación supletoria, de conformidad con lo establecido en el artículo 7.2 de la LGT. En concreto, el artículo 38.4 de la LRJAP-PAC dispone que las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones públicas podrán presentarse:

- a) En los registros de los órganos administrativos a que se dirijan.
- b) En los registros de cualquier órgano administrativo que pertenezca a la Administración General del Estado, a la de cualquier Administración de las comunidades autónomas, a la de cualquier Administración de las diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, a los ayuntamientos de los municipios a que se refiere el artículo 121 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, o a la del resto de las entidades que integran la Administración local si, en este último caso, se hubiese suscrito el oportuno convenio.
- c) En las oficinas de correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.
- d) En las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.
- e) En cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes.

Mediante convenios de colaboración suscritos entre las Administraciones públicas se establecerán sistemas de intercomunicación y coordinación de registros que garanticen su compatibilidad informática, así como la transmisión telemática de los asientos registrales y de las solicitudes, escritos, comunicaciones y documentos que se presenten en cualquiera de los registros.

Por lo que se refiere al plazo para la presentación de la reclamación económico-administrativa, el apartado 1 del artículo 235 de la LGT dispone que la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

Dado que el enunciado indica que las liquidaciones fueron notificadas el 24 de junio de 2014, el plazo para la presentación de la reclamación económico-administrativa comenzará el 25 de junio de 2014 y finalizará el 24 de julio de 2014.

Por lo que se refiere a la pregunta de si el sábado es un día hábil a efectos de presentación de la reclamación económico-administrativa, la respuesta debe ser afirmativa, ya que el artículo 48 de la LRJAP-PAC únicamente considera como días inhábiles los domingos y los declarados festivos.

b) El artículo 233 de la LGT regula la suspensión de los actos recurridos en la vía económico-administrativa, disponiendo que la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes. A este tipo de suspensión alude el artículo 44 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 (RGRVA).

Por último, el artículo 46 del RGRVA establece que el tribunal que conozca de la reclamación podrá, previa solicitud del interesado, suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

LAS LIQUIDACIONES REGULATORIAS DE LAS COMERCIALIZADORAS DE REFERENCIA. UNA OPORTUNIDAD PERDIDA EN LA REFORMA DEL SECTOR ELÉCTRICO

Alfonso Zárate Conde

*Doctor en Economía de la Empresa y Contabilidad
Gas Natural Fenosa*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Mario ALONSO AYALA, don Oriol AMAT SALAS, don Jorge J. PÉREZ RAMÍREZ, doña Flavia RODRÍGUEZ PONGA SALAMANCA y don Fernando RUIZ RUIZ.

EXTRACTO

La reciente reforma del sector eléctrico ha modificado radicalmente el esquema vigente hasta 2014, y más concretamente en lo referente a la comercialización de la electricidad. No obstante, entiende el autor de este trabajo que la reforma no corrige la situación anómala que presentaba la anterior regulación de 2009 en relación con las liquidaciones que tienen que realizar las comercializadoras con tarifas reguladas.

Se plantea la posibilidad de aprovechar el impulso reformador para corregir situaciones que no permitían representar correctamente la correcta imagen fiel de la situación económica de determinadas operaciones comerciales. Concretamente, el reconocimiento de los ingresos en los casos de situaciones de impagos en el suministro de energía eléctrica a clientes con derecho a beneficiarse del bono social y a clientes atendidos transitoriamente por comercializadoras reguladas.

Se defiende, justifica y razona la necesidad de modificar el actual sistema de liquidaciones, que por razón de la regulación realizan las comercializadoras de referencia basado en un criterio de facturación por otro sistema basado en un criterio de cobro o caja, efectivo de la facturación que genera dicha liquidación.

Palabras claves: liquidación regulatoria, bono social, comercialización de referencia, comercialización de último recurso, transitorios, TUR, PVPC, criterio de caja y criterio de facturación.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014

REGULATED SETTLEMENTS MARKETERS REFERENCE. A MISSED OPPORTUNITY TO REFORM THE ELECTRICITY SECTOR

Alfonso Zárate Conde

ABSTRACT

The recent reform of the electricity sector has modified dramatically the schema in force until 2014, particularly in what concerns the electricity trade. Nonetheless, to the author's understanding this reform does not amend the irregular situation caused by the previous regulation from 2009, related to the settlements electricity trading companies with regulated tariffs had to perform.

This piece of work intends to describe the possibility of leveraging the current reformist momentum to fix former situations where it was not possible to reproduce a faithful image of the economic situation of certain commercial operations. The author will focus on the acknowledgment of the revenues coming from events of power supply non-payment from clients with the right to profit from the social tariffs and from clients temporarily attended by regulated electricity traders. Herein the author defends, justifies and provides a rationale for the necessity of modifying the current settlement system which, on the grounds of regulation, is used by a billing criterion instead of cash-based criterion.

Keywords: regulated settlements, social tariffs, reference electricity trading company, last resort electricity trading company, transient, TUR, PCPV, cash-based criterion and billing criterion.

Sumario

1. Objetivos del trabajo
 2. Marco regulador
 3. Situación actual
 - 3.1. Situación en las liquidaciones de bono social
 - 3.2. Situación en las liquidaciones de clientes transitorios
 4. Propuesta de modificación
 - 4.1. Propuesta de modificación. Bono social
 - 4.2. Propuesta de modificación. Liquidaciones de clientes transitorios
 5. Conclusión final
- Bibliografía

1. OBJETIVOS DEL TRABAJO

Este trabajo que se presenta al «**Premio Estudios Financieros 2014**» tiene como objetivo principal proponer una alternativa al sistema actual de liquidaciones que, obligados por la norma vigente, tienen que realizar las llamadas comercializadoras de referencia de energía eléctrica, anteriormente denominadas comercializadoras de último recurso. Se critica, además, la oportunidad perdida con la reforma del sector eléctrico para dar solución a los problemas que ocasiona el sistema actual de liquidaciones y que desarrollaremos a lo largo del trabajo.

Las comercializadoras de referencia de energía eléctrica tienen la obligación de atender la comercialización del suministro eléctrico de los clientes que, cumpliendo el requisito de no tener una tensión superior a 1 kV y potencia contratada menor o igual a 10 kW, lo soliciten. El precio al que facturarán el servicio eléctrico está regulado por el Estado.

Pero, además de lo anterior, las comercializadoras de referencia tienen la obligación de atender a dos colectivos de clientes muy distintos; por un lado, a los denominados clientes vulnerables y, por otro lado, a aquellos clientes que se encuentran sin contrato de suministro eléctrico de manera transitoria. El precio que se factura por el servicio prestado a estos dos colectivos es distinto del precio que se aplica al resto de clientes acogidos a tarifas reguladas. Esta diferencia de precios es objeto de liquidación, con el fin de que la comercializadora de referencia obtenga por el suministro de energía eléctrica a estos dos colectivos un ingreso igual al que hubieran recibido de haber sido suministrado al precio que marca la tarifa regulada.

Se pretende hacer un resumen de la situación actual, de las normas aplicables, de los mecanismos de liquidación vigentes, así como de las casuísticas que tienen que afrontar las comercializadoras eléctricas.

Después de hacer la descripción del punto de partida, se argumentará la necesidad de cambiar el criterio de liquidación, proponiendo un cambio normativo que permita un **mejor reflejo de la realidad económica** de las operaciones que implican estas liquidaciones.

La propuesta planteada girará en torno a la necesidad de modificar la actual regulación para permitir a las comercializadoras de referencia realizar este tipo de liquidaciones sobre un criterio

de caja, en lugar de seguir con el criterio actual que consiste en hacer las liquidaciones siguiendo un criterio de facturación.

Dado que este sistema de liquidaciones, que se detallará y explicará en profundidad a lo largo de este trabajo, se basa en pagar o cobrar una diferencia de precio entre la facturación realizada a los colectivos especiales y el precio regulado, se propone que estas liquidaciones se realicen cuando las facturas hayan sido realmente cobradas. Se plantea, por lo tanto, modificar la situación actual en la que se liquidan en función del momento de su facturación. El objeto de esta propuesta es evitar situaciones no gestionables por las empresas que alteran el resultado del subyacente de la operación. Es decir, en definitiva, **el objetivo principal es perfeccionar el reflejo de la imagen fiel de los hechos económicos que representan.**

2. MARCO REGULADOR

Dentro del sector eléctrico podemos distinguir tres ramas de actividad claramente diferenciadas: generación o producción de energía, distribución y transporte de la energía y, por último, la comercialización del servicio eléctrico. Hasta el inicio de la liberalización, las tres actividades se desempeñaban de forma simultánea en las distintas sociedades que participaban del mercado eléctrico. Es a raíz de la liberalización del sector eléctrico, iniciada en 1997 a partir de la **Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico** (transponiendo la Directiva 96/92/EC) cuando se exige que haya una separación jurídica en función de la actividad desempeñada. Tendrán que ser distintas las sociedades mercantiles que desarrollen actividades reguladas (distribución y transportes, monopolios naturales) de las que desempeñen actividades liberalizadas (generación y comercialización, segmentos susceptibles de ser competitivos). Es decir, con la liberalización del sector, se exige a las grandes empresas que segreguen sus activos y actividades para diferenciar claramente las sociedades con actividades reguladas de las sociedades con actividades liberalizadas, aunque, lógicamente, pueden permanecer dentro del mismo grupo o *holding* de empresas.

La retribución de las actividades reguladas queda ligada al reconocimiento de unos ingresos por parte del Estado. En el caso de las actividades liberalizadas la retribución dependerá de factores competitivos de mercado.

La rama de actividad de la comercialización eléctrica se liberaliza de manera progresiva y escalonada. Para lograrlo se establece un calendario por el cual se van diferenciando los segmentos de clientes que podrán escoger entre ser atendidos con tarifas reguladas, de los clientes que podrán escoger libremente ser atendidos por una comercializadora a un precio no regulado.

En función del calendario de liberalización (que se muestra en el cuadro siguiente), los clientes que alcancen cada nivel de consumo fijado podrán elegir entre contratar su suministro eléctrico con una empresa comercializadora regulada (con tarifa fijada por el Estado) o con una empresa comercializadora liberalizada (a un precio pactado libremente entre cliente y empresa).

Calendario de elegibilidad para los consumidores de electricidad			
Marco jurídico	Fecha efecto	Nivel de consumo	Apertura de mercado
Ley 54/1997	01-01-1998	Superior a 15 GWh	Energía = 26 % 700 puntos de suministro
RD 2820/1998	01-01-1999	Superior a 5 GWh	Energía = 33,4 % 2.300 puntos de suministro
	01-04-1999	Superior a 3 GWh	Energía = 37 % 3.800 puntos de suministro
	01-07-1999	Superior a 2 GWh	Energía = 39,6 % 5.600 puntos de suministro
	01-10-1999	Superior a 1 GWh	Energía = 43,4 % 10.000 puntos de suministro
RDL 6/1999	01-07-2000	Consumidores de alta tensión (superior a 1.000 V)	Energía = 52,3 % 65.000 puntos de suministro
RDL 6/2000	01-01-2003	Todos los consumidores	Energía = 100 % 21.500.000 puntos de suministro
Fuente: Comisión Nacional de Energía y elaboración propia.			

De esta forma se encuadran dentro de las **actividades reguladas** la distribución y transporte de energía (actividades relacionadas con la gestión de las redes) y la comercialización del suministro a tarifa regulada. Ambas actividades las desempeñan las empresas distribuidoras de electricidad.

Por lo tanto, a partir de la Ley 54/1997, el segmento de la comercialización queda dividido entre la comercialización liberalizada y la comercialización regulada (actividad que hasta el año 2009 realizaron las empresas distribuidoras de energía eléctrica). En el periodo 1998-2009 coexistió una dualidad en el mercado eléctrico que permitía, a partir de 2003 para todo tipo de cliente, elegir entre saltar al mercado liberalizado o permanecer bajo el amparo de la comercialización regulada.

Otro hito fundamental en la evolución del sector eléctrico, y determinante para el tema tratado en este trabajo, es el nacimiento de la **comercialización de último recurso y de las tarifas de último recurso (TUR)** a partir de junio de 2009.

Es a partir de este momento cuando se finaliza el proceso de liberalización de todo el segmento de la comercialización de electricidad. Quedará, por lo tanto, fuera de las actividades reguladas del sector, puesto que se permite, a partir de ese año y de manera novedosa, la libre elección de suministrador. Con la legislación anterior, si un cliente elegía tener su suministro eléctrico a tarifa regulada, tenía que ser atendido por la empresa que operase en su zona de consumo, no pudiendo elegir suministrador.

No obstante lo anterior, la tarifa a la que venden el suministro de electricidad las nuevas comercializadoras de último recurso sigue estando fijada por el Estado. Se exige, a partir de junio de 2009, a las empresas distribuidoras de electricidad que escindan de su actividad la comercialización a tarifa regulada. Quedando desde entonces las empresas distribuidoras únicamente como gestores de red.

El **Real Decreto 485/2009, de 3 de abril**, por el que se regula la puesta en marcha del suministro de último recurso en el sector de la energía eléctrica, y la **Orden ITC/1659/2009, de 22 de junio**, por la que se establece el mecanismo de traspaso de clientes del mercado a tarifa al suministro de último recurso de energía eléctrica y el procedimiento de cálculo y estructura de las tarifas de último recurso de energía eléctrica, establecen el nacimiento de las **comercializadoras de último recurso** (como empresas distintas de las distribuidoras eléctricas que atenderán el consumo de los clientes a tarifa regulada). Según estas normas, se determina que todo punto de suministro eléctrico con un nivel de tensión superior a 10 kW de potencia deberá ser atendido por una empresa comercializadora liberalizada, esto es, comercializados a un precio pactado libremente entre cliente y empresa.

Sin embargo, establece que los clientes con tensión no superior a 1 kV y potencia contratada menor o igual a 10 kW (de forma mayoritaria, el segmento residencial) podrán elegir estar atendidos por una comercializadora de último recurso a un precio fijado por el Estado (tarifa de último recurso) o bien elegir contratar el servicio con una comercializadora libre.

A partir de estas normas se fijan a los comercializadores de último recurso dos obligaciones que son objeto de análisis de este trabajo: el suministro de energía a clientes con derecho a **bono social** y los suministros a **clientes en situación transitoria**.

Por un lado, se establece el **bono social** con el **Real Decreto-Ley 6/2009, de 30 de abril**, por el que se adoptan medidas en el sector eléctrico y se aprueba el bono social. Este bono es un mecanismo de protección social a clientes con especial vulnerabilidad a los cuales, cumpliendo unos requisitos determinados (y siempre para personas físicas y vivienda habitual), se les aplicará **un precio inferior al de la tarifa de último de recurso**. Además se les congela el precio aplicado, quedando por lo tanto los clientes con esta tarifa comercializados a unos precios inferiores.

Se definen **cuatro colectivos** que se podrán acoger a esta tarifa bonificada. Los clientes deberán, por un lado, tener derecho a recibir la tarifa de último recurso, es decir, se trata de puntos de suministro menor o igual a 10 kW, y además, ha de ser para el suministro eléctrico de la vivienda habitual y cuyos titulares sean personas físicas:

- Consumidores con potencia contratada en su primera vivienda menor a 3 kW.
- Pensionistas mayores de 60 años que perciban las rentas mínimas de cada tipo de pensión.
- Familias numerosas.

- Desempleados. Cuando todos los miembros de la unidad familiar que residan en el punto de suministro estén en situación de desempleo.

La liquidación de la diferencia de precios entre la tarifa regulada y la tarifa del bono social se fija en la **Orden ITC/1723/2009, de 26 de junio**, que en su disposición adicional segunda dice «antes del día 15 de cada mes, los comercializadores de último recurso deberán presentar a la Comisión Nacional de Energía la información de facturación correspondiente al mes anterior de los consumidores a quienes **han aplicado el bono social**, con desglose de periodos y facturación, para determinar la cuantía del bono social aplicado y las liquidaciones asociadas».

Por otro lado, y ante la posible situación de que existan clientes con tensión superior a 10 kW de potencia que no dispongan de contrato de suministro eléctrico con ninguna comercializadora, se impone a los comercializadores de último recurso la obligación de suministrarles energía de **forma transitoria**. Para incentivar en este tipo de clientes la contratación del suministro eléctrico con una comercializadora liberalizada se establece una tarifa claramente penalizante y muy superior a la tarifa de último recurso.

En este sentido, la **Orden ITC/1659/2009, de 22 de junio**, en su disposición transitoria cuarta, dice: «... los ingresos que por aplicación del apartado 2 obtengan los comercializadores de último recurso **por encima** de los correspondientes a la tarifa de último recurso sin aplicación de la modalidad de discriminación horaria tendrán la consideración de ingresos liquidables, **debiendo el comercializador de último recurso proceder a su abono** al distribuidor al que esté conectado el consumidor en un plazo no superior a diez días desde que tales ingresos se produzcan. El distribuidor declarará tales ingresos a los efectos del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre».

Por lo tanto, a partir de 2009, la comercialización de electricidad queda configurada de la siguiente forma:

- **Comercialización liberalizada.** Para todo tipo de cliente que elija libremente ser atendida por este tipo de empresas y a precio libre, esto es, a precio acordado entre cliente y comercializador.
- **Comercialización de último recurso.** Para aquellos clientes con potencia contratada menor o igual de 10 kW y con un precio regulado (tarifa de último recurso). Dentro de este segmento tenemos dos peculiaridades:
 - **Bono social.** Colectivo al que se le aplica un precio inferior a la tarifa de último recurso.
 - **Clientes > 10 kW (transitorios).** Colectivos, con potencia contratada superior a 10 kW, atendidos de forma transitoria por la comercializadora de último recurso y con unos precios superiores a los de la tarifa de último recurso.

La situación de las comercializadoras de último recurso se altera a partir de la **Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico**, si bien no afecta en la esencia de lo que plantearemos en el cuerpo central de este trabajo. La Ley 24/2013 sustituye las tarifas de último recurso por el

precio voluntario al pequeño consumidor (PVPC), y las comercializadoras de último recurso pasan a denominarse *comercializadoras de referencia*.

Al igual que con la regulación anterior, las comercializadoras de referencia tendrán la obligación de atender el suministro eléctrico de todos los clientes con potencia menor o igual de 10 kW que lo soliciten (siempre que no soliciten la contratación por una situación de impago en otra comercializadora). Además, son las comercializadoras de referencia las obligadas de atender el suministro de dos colectivos descritos con anterioridad: aquellos clientes que tengan la condición de vulnerables (*bono social*) y aquellos clientes que, sin cumplir los requisitos para la aplicación del precio voluntario para el pequeño consumidor, *transitoriamente* no dispongan de un contrato de suministro en vigor con un comercializador en mercado libre.

Hay que destacar que, según el artículo 45 de la Ley 24/2013, la definición de clientes con condición de vulnerables, los requisitos que deben cumplir, así como las medidas a adoptar para este colectivo, «se determinarán reglamentariamente por el Gobierno».

A fecha de la finalización de este trabajo no se ha regulado nada en este sentido, aplicando para la calificación de clientes vulnerables las mismas condiciones que se venían aplicando anteriormente. Esto quiere decir que es posible que el colectivo al que se le aplica el *bono social* pudiera cambiar a partir de la reglamentación de la nueva condición de clientes vulnerable.

Es el **Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo**, por el que se establece la metodología de cálculo de los precios voluntarios para el pequeño consumidor de energía eléctrica y su régimen jurídico de contratación, el que fija las nuevas tarifas aplicables a los dos colectivos objeto de este trabajo (**bono social y clientes en situación transitoria**).

Con la publicación del Real Decreto 216/2014 se revoluciona el sistema de fijación de precios de las tarifas reguladas (clientes con potencia contratada menor o igual a 10 kW), quedando estructuradas como siguen:

- **Precios voluntarios para el pequeño consumidor** (arts. 5 y ss.), que se determinarán con base en los precios del mercado diario e intradiario (a los que se suman los costes de peajes de acceso y el margen de comercialización). Esta metodología de cálculo supone la aplicación de los precios de cada hora de mercado al consumo de energía eléctrica que realice el consumidor y supone un cambio de modelo, pasando de un sistema en el que el precio del coste de la energía se fijaba a priori (subastas CESUR) a un mecanismo en el que el consumidor va a abonar el coste de su energía consumida con posterioridad a ese consumo y con los precios que cada día haya determinado el mercado.
- **Precio fijo** ofertado por las comercializadoras para consumidores con derecho al precio voluntario para el pequeño consumidor (arts. 13 y 14), que será un precio anual (que también incluirá los costes de peajes de acceso) fijado por cada comercializadora de manera pública [se publicará en la web de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC)].

- **Tarifas de último recurso.** Se definen como aquellos precios de aplicación a categorías concretas de consumidores:
 - **Bono social.** Será para los clientes con la condición de vulnerables, y su precio será el PVPC descontando un 25 % en todos los conceptos.
 - **Clientes transitorios.** Será para los clientes en situación transitoria, y su precio será el PVPC + 20 %.

3. SITUACIÓN ACTUAL

Como se ha descrito anteriormente en el epígrafe del Marco regulador, las comercializadoras de referencia (anteriormente llamadas comercializadoras de último recurso) son las encargadas de prestar el servicio de comercialización de electricidad con un precio regulado, a diferencia del resto de comercializadoras que lo hacen con precios pactados libremente entre empresa comercializadora y cliente.

La comercialización de referencia exige a las empresas la prestación del servicio eléctrico a todos los clientes que, cumpliendo los requisitos marcados por la ley, lo soliciten. Además, tendrán la obligación de atender a los dos colectivos descritos anteriormente, *clientes con bono social* y *clientes en situación transitoria*.

En el caso de los clientes *vulnerables* con derecho a tener **bono social**, el consumidor tendrá derecho a pagar por el suministro eléctrico un precio por debajo de la tarifa regulada. Con la anterior norma este precio se basaba en una tarifa que se mantuvo congelada desde junio de 2009. Con la norma aplicable desde el 1 de abril de 2014 (RD 216/2014), el precio al que tienen derecho estos clientes *vulnerables* será el resultante de aplicar una bonificación del 25 % al precio que hubieran pagado si se les hubiera atendido por la comercializadora de referencia a precio voluntario del pequeño consumidor (tarifa que sustituye a la tarifa de último recurso).

En cualquier caso, el comercializador facturará por estos servicios un precio **inferior** al que hubiera facturado si no tuviera la obligación de atender a este colectivo de clientes. Para compensar esta merma en la facturación, el regulador permite al comercializador recuperar la diferencia entre precios gracias a unas liquidaciones que presentará ante la CNMC. Según el artículo 45 de la Ley 24/2013, la financiación de este bono será asumido por las matrices de los grupos de sociedades que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica. Estas matrices pagarán los importes correspondientes a la CNMC, que después de realizar los controles y comprobaciones pertinentes se lo ingresarán a las comercializadoras de referencia con clientes con **bono social**.

El cálculo de estas liquidaciones de cobros se realizará hallando la diferencia entre el precio que se hubiera aplicado al consumo de electricidad de haber sido atendido a precio regulado menos el precio finalmente aplicado a los consumidores vulnerables. De esta forma, se asegura

que la empresa comercializadora recibirá el 100 % del ingreso regulado; una parte la recibirá del cliente y la otra procederá de estas liquidaciones.

Actualmente, estas liquidaciones se están presentando una vez al mes, con el resumen de la facturación realizada a la cartera de clientes vulnerables del mes anterior. Es decir, después del mes en el que se realiza la facturación de los servicios se presenta ante la CNMC la liquidación con la diferencia entre el precio bonificado y el precio que debería haber recibido la empresa comercializadora. Por lo tanto, en la actualidad, **el importe de las liquidaciones se basa en la facturación realmente emitida.**

En el caso de los clientes *en situación transitoria*, la comercializadora de referencia tendrá la obligación de atender a un colectivo que, sin tener derecho a ser atendidos por estas empresas, se encuentren en una situación transitoria por la que no tienen suscrito un contrato de suministro eléctrico con un comercializador liberalizado.

Como ya hemos dicho anteriormente, con el objeto de fomentar la contratación del suministro en una empresa del mercado liberalizado, el precio aplicado por la comercializadora de referencia será superior al precio de la tarifa regulada. Este sobreprecio será objeto de liquidación, de tal forma que al final la comercializadora de referencia recibirá como ingreso el importe que hubiera facturado de haber aplicado a este colectivo el precio normal de los clientes con derecho a precio regulado. Esta liquidación supondrá pagar la diferencia entre el precio facturado al cliente en situación transitoria y el precio regulado.

Nos encontramos, por lo tanto, ante una situación en la que las empresas que, según las normas aplicables, tienen la obligación de suministrar energía eléctrica aplicando un precio con base en una metodología determinada, tienen además la obligación de atender el suministro eléctrico de otros clientes aplicando un precio distinto. Sin embargo, el Estado establece mecanismos por los cuales el ingreso final sea el mismo que el que resultaría de aplicar la metodología general.

No obstante, el objetivo final del Estado de asegurar a las comercializadoras el ingreso regulado es posible que no se logre por la obligación de presentar estas liquidaciones regulatorias en función del momento de la emisión de la factura al cliente y no en el momento del cobro de las facturas.

Por un lado, hay que diferenciar radicalmente entre el ingreso reconocido contablemente al tener una factura emitida a un cliente del cobro de esa factura. Es decir, no es lo mismo la corriente real del hecho económico, es decir, el devengo del ingreso expresado en una factura, de la corriente monetaria que se producirá en el momento del cobro de la misma. En resumen, **no es lo mismo ingresar en términos contables que cobrar**. En los casos de facturas impagadas habrá que realizar la correspondiente provisión por dudoso cobro y, si se declara incobrable, llevarlas a pérdidas por clientes fallidos.

La peculiaridad que presenta la casuística descrita en este tipo de liquidaciones regulatorias para las comercializadoras de referencia es que las liquidaciones se están cobrando (en el caso de las liquidaciones de bono social) o pagando (en el caso de las liquidaciones de la facturación a

clientes transitorios) independientemente del estado de la facturación que ha generado el derecho u obligación de la facturación.

En el caso de las liquidaciones de bono social, puede darse la circunstancia de que la empresa comercializadora de referencia que presenta la liquidación con base en una factura emitida a un cliente con derecho a bono social cobre el importe de la liquidación, pero que nunca cobre la factura que generó el derecho, y acabe anulando la factura dentro del proceso de facturación fallida.

En sentido contrario, en el caso de las liquidaciones por facturación a clientes en situación transitoria, puede ocurrir que la empresa comercializadora de referencia realice el pago de la liquidación generada a partir de una factura emitida, pero que nunca cobre el importe de la factura emitida. Habiendo, por lo tanto, pagado de forma obligada por este sistema de liquidaciones regulatorias un dinero que nunca cobrará.

Describamos más detenidamente ambos casos.

3.1. SITUACIÓN EN LAS LIQUIDACIONES DE BONO SOCIAL

En este caso, tal y como se ha descrito anteriormente, la comercializadora de referencia factura a los clientes con derecho a bono social un importe inferior a la tarifa regulada. Supongamos, en virtud del Real Decreto 216/2014, que el importe del bono social es del 25 % sobre la tarifa regulada.

Emitida la factura al cliente en el mes n, la empresa presenta al mes siguiente y ante la CNMC la liquidación por el bono social de esa factura (el 25 %). Hechas las comprobaciones por parte del regulador, se procede al pago a la comercializadora de referencia de la liquidación.

A continuación representamos contablemente la situación:

EJEMPLO 1. Bono social. El cliente paga la factura

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa con bono social: 75 euros.
- Importe liquidación bono social: +25 euros.

Se factura a un cliente con derecho a bono social un importe final de 75 euros (para facilitar la explicación se obvian los impuestos). El importe que tendría que haber facturado la comercializadora de referencia por el mismo servicio aplicando la tarifa regulada sería de 100 euros, por lo tanto se genera un derecho de cobro con la liquidación regulatoria de 25 euros.

.../...

.../...

En este primer ejemplo se asume que el cliente paga la factura.

Asientos contables a representar:

Mes	Operación		Asiento	
n	Facturación al cliente	75 J (430) Clientes	a Ingreso venta energía (700)	75 J
n	Reconocimiento derecho a liquidar (dif. tarifa regulada – tarifa b. social)	25 J (400) Cuenta a cobrar	a Ingreso venta energía (700)	25 J
n+1	Presentación de la liquidación	El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo del ingreso y el reconocimiento del derecho de cobro se genera en el momento de la facturación		
n+2	Cobro de la liquidación	25 J (570) Tesorería	a Cuentas a cobrar (400)	25 J
n+3	Cobro de la factura	75 J (570) Tesorería	a Clientes (430)	75 J

En este caso no hay ningún problema, se emite la facturación al cliente, se realiza la liquidación del bono social y se cobran los ingresos facturados.

Sin embargo, en el caso de presentar un problema de impago, comprobaremos como el hecho de tener que hacer la liquidación en función de la fecha de facturación, y no atendiendo a un criterio de caja, esto es, en función de cuándo se cobre la factura, puede alterar el correcto reflejo del hecho económico.

Supongamos esta vez el mismo caso que el ejemplo 1, pero con un caso de impago.

EJEMPLO 2. Bono social. Situación de impago

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa con bono social: 75 euros.
- Importe liquidación bono social: + 25 euros.

.../...

.../...

Mes	Operación	Asiento
n	Facturación al cliente	75 J (430) Clientes a Ingreso venta energía (700) 75 J
n	Reconocimiento derecho al liquidar (dif. tarifa regulada – tarifa b. social)	25 J (400) Cuenta a cobrar a Ingreso venta energía (700) 25 J
n+1	Presentación de la liquidación	El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo del ingreso y el reconocimiento del derecho de cobro se genera en el momento de la facturación
n+2	Cobro de la liquidación	25 J (570) Tesorería a Cuentas a cobrar (liquidación) 25 J
n+6	Proceso de insolvencia	75 J (694) Dot. prov. insolvencia a Prov. insolvencia (490) 75 J 75 J (435) Clientes dudoso cobro a Clientes (430) 75 J
n+12	Proceso de fallidos	75 J (650) Pérdidas fallidos a Clientes dudoso cobro (435) 75 J 75 J (490) Provisión insolvencia a Aplicación prov. insolvencia (794) 75 J

Si la factura por la que se genera el derecho de cobrar la liquidación por el bono social resulta que al final no se cobra, la empresa comercializadora obtendrá un beneficio extraordinario por un servicio facturado que ha tenido que anular en su proceso de clientes fallidos.

En el momento de anular la factura emitida, se mantendrá el ingreso generado y cobrado con la liquidación. En el caso del ejemplo, el ingreso que debería haber tenido la comercializadora de referencia era de 100 euros, 75 euros que tendría que haber recibo del cliente y 25 euros que tiene que cobrar a través de las liquidaciones. Al anular la factura por una situación de impago, se anula el ingreso facturado de 75 euros, pero se mantienen los 25 euros de la liquidación cobrada. Es decir, asegura el ingreso de 25 euros independientemente de la situación de la factura que ha generado derecho de cobro.

Lógicamente, cualquier situación de impago es compleja de gestionar. Al anular el ingreso facturado, no se anula la contrapartida de los gastos ocasionados para generar el ingreso. En el caso de la comercializadora de energía, los costes los podemos resumir en coste de la energía consumida por el cliente, el pago de una tarifa de acceso por el uso de las redes del distribuidor propietario de la red y los costes de estructura de la empresa (costes de personal, costes operativos, etc.). De manera general, el impago de una factura implicaría para la empresa prestadora del servicio tener que asumir el coste del servicio sin ningún ingreso.

En una situación normal, se tendría que haber anulado el 100% del servicio prestado (en nuestro ejemplo 100 J) y no solo la parte facturada. En este caso, la empresa compensa parcialmente la situación de impagados, gracias al cobro de la parte del servicio que se ingresa vía liquidación regulatoria.

Se presenta una **situación en la que no se muestra correctamente la imagen fiel** de la empresa, es decir, no se muestra el 100% del impacto del impago. La empresa comercializadora **se beneficia de la cobertura que de facto supone cobrar de forma asegurada los importes liquidados** en función de la liquidación presentada sobre la base de la facturación emitida y no cobrada.

Además, dado que la financiación del bono social la tienen que soportar las matrices de los grupos de sociedades que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica, si no se modifica el modelo y se mantiene como está ahora mismo, las matrices financiarán los impagos de los clientes con derecho a bono social.

Por lo tanto, es evidente que implantando una modificación en el sistema, se corrige tanto la anomalía contable descrita anteriormente, como la anomalía económica de que las matrices financien el impago de los clientes con bono social.

3.2.SITUACIÓN EN LAS LIQUIDACIONES DE CLIENTES TRANSITORIOS

Para los clientes que se encuentran de forma transitoria sin contrato de energía eléctrica con una comercializadora del mercado liberalizado y son atendidos por la comercializadora de referencia, se les facturará un importe superior a la tarifa regulada. Supongamos, en virtud del Real Decreto 216/2014, que el sobreprecio es del 20% sobre la tarifa regulada.

Emitida la factura al cliente en el mes n, la empresa presenta al mes siguiente y ante la CNMC la liquidación por el sobreprecio facturado. La comercializadora de referencia tendrá la obligación de pagar a las empresas distribuidoras (las propietarias de la red eléctrica) el sobreprecio facturado a los clientes en situación transitoria que estén conectados a la red del distribuidor.

A continuación representamos contablemente la situación:

EJEMPLO 3. Cliente transitorio. Situación normal, el cliente paga

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa cliente transitorio: 120 euros.
- Importe liquidación cliente transitorio: -20 euros.

.../...

.../...

Al igual que en el caso de los ejemplos del bono social, en estos ejemplos se obviarán los impuestos. Se supone una situación en la que se factura a un cliente un importe de 120 euros, de los cuales 20 euros corresponden al sobreprecio facturado y se tendrán que pagar dentro del proceso de liquidación regulatoria para la facturación a los clientes en situación transitoria.

Se asume que se paga la liquidación y que no hay situación de impago.

Mes	Operación	Asiento		
n	Facturación al cliente	120 J (430) Clientes	a Ingreso venta energía (700)	120 J
n	Reconocimiento obligación a liquidar (dif. tarifa regulada – tarifa transitorio)	20 J (700) Ingreso venta energía	a Cta. a pagar liquidación (440)	20 J
n+1	Presentación de la liquidación	El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo de la minoración del ingreso y el reconocimiento de la deuda se genera en el momento de la facturación		
n+2	Pago de la liquidación	20 J (440) Cta. a pagar liquidación	a Tesorería (570)	20 J
n+2	Cobro de la factura	120 J (570) Tesorería	a Clientes (430)	120 J

En este caso, la empresa comercializadora de referencia factura al cliente en situación transitoria un total de 120 euros por un servicio valorado en 100 euros. La diferencia de 20 euros, que se tendrá que liquidar, es el sobreprecio que tiene que pagar este tipo de clientes al ser atendidos por la comercializadora.

Como se puede observar en el esquema contable, en el momento de facturar, la comercializadora devenga un ingreso de 120 euros por el total de la factura emitida al cliente. Acto seguido, anula el ingreso correspondiente de la liquidación que tendrá que pagar al distribuidor en cuya red eléctrica está conectado el cliente.

Un mes después de la facturación se presenta la liquidación y se procede al pago de la misma. Además, reconocemos el cobro del total de la factura emitida al cliente.

Al final de este proceso, la empresa habrá facturado 120 euros, habrá pagado a través de la liquidación 20 euros y habrá cobrado 120 euros. Quedándose al final con los 100 euros correspondientes a la tarifa regulada.

EJEMPLO 4. Cliente transitorio. Situación de impago

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa cliente transitorio: 120 euros.
- Importe liquidación cliente transitorio: -20 euros.

Mes	Operación	Asiento
n	Facturación al cliente	120 J (430) Clientes a Ingreso venta energía (700) 120 J
n	Reconocimiento obligación a liquidar (dif. tarifa regulada – tarifa transitorio)	20 J (700) Ingreso venta energía a Cta. a pagar liquidación (440) 20 J
n+1	Presentación de la liquidación	El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo de la minoración del ingreso y el reconocimiento de la deuda se genera en el momento de la facturación
n+2	Pago de la liquidación	20 J (440) Cta. a pagar liquidación a Tesorería (570) 20 J
n+6	Proceso de insolvencia	120 J (694) Dot. prov. insolvencia a Prov. insolvencia (490) 120 J 120 J (435) Clientes dudoso cobro a Clientes (430) 120 J
n+12	Proceso de fallidos	120 J (650) Pérdidas fallidos a Clientes dudoso cobro (435) 120 J 120 J (490) Provisión insolvencia a Aplicación prov. insolvencia (794) 120 J

En el ejemplo que se plantea, la comercializadora de referencia factura 120 euros por un servicio por el cual tendría que recibir un ingreso de 100 euros (20 J de sobreprecio que tiene que liquidar). Al tener que pagar, obligatoriamente y con independencia del cobro de la factura que genera la obligación de liquidar, los 20 euros del sobreprecio, asume un riesgo que potencia el impacto negativo del impago.

La empresa declara el 100 % de la factura como fallido, es decir, anula el 100 % de la factura (120 J). El problema es que de esta factura de 120 euros solo se han declarado como ingreso contable 100 euros (120 J facturados – 20 J liquidados). Tal y como se aprecia en el modelo contable presentado, con el proceso de fallidos se anulan ingresos por importe de 120 euros, y no de 100 euros como debería ser para mostrar la imagen fiel del hecho económico ocurrido. Si resumimos esquemáticamente el impacto en la cuenta de resultados veremos que la obligación de pagar la liquidación atendiendo a un principio de fac-

.../...

.../...

turación y no a un principio de caja impacta negativamente en la comercializadora, y ante situaciones de impago, por el importe liquidado.

Resultado de la operación:

Ingreso venta energía	120 euros
Ingreso venta energía	-20 euros
Dot. prov. insolvencia	-120 euros
Pérdidas fallidos	-120 euros
Aplicación prov. insolvencia	120 euros
Resultado final	-20 euros

En resumen, lo que se demuestra con estos ejemplos es que la obligación de presentar las liquidaciones regulatorias de las comercializadoras de referencia en función del momento de la facturación, y no en función del momento del cobro de la factura, **altera el correcto reflejo de la imagen fiel** del servicio prestado.

No es, por lo tanto, un problema de caja de cobrar o pagar un importe independientemente de la situación de la factura, sino de un problema de representatividad del hecho económico. Es decir, no es un tema similar a la reivindicación histórica de pagar el IVA declarado en la facturación de las empresas (soportado o repercutido) atendiendo a un criterio de caja. Es un tema que excede del puramente financiero o de la gestión de la tesorería. Se plantean situaciones en las que el resultado contable se altera por situaciones ajenas a la empresa y al servicio prestado, además de lo comentado en el caso de la financiación de los impagos del bono social por parte de las matrices de los grupos de sociedades que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica.

4. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN

El objetivo central de este trabajo plantea que la liquidación regulatoria de las comercializadoras de referencia, tanto las que obligan a la empresa a pagar (para el caso del servicio eléctrico a clientes en situación transitoria) como las que dan derecho a recibir un cobro (para el caso de la prestación del servicio por debajo de la tarifa regulada a clientes en situación de vulnerabilidad), se ejecute en función del cobro de la factura que da derecho o genera obligación de liquidar y no en función de la facturación emitida.

No se plantea en ningún momento alterar el reconocimiento contable del derecho de cobro, en el caso del bono social, o de la obligación de pago, en el caso del suministro a clientes en situación transitoria. Se asumen que es en el momento de emitir la factura a los clientes cuando se genera la obligación o derecho de la liquidación. Pero sí que se plantea la necesidad de modificar el sistema de cobros o pagos de las liquidaciones.

Tal y como se ha descrito en el epígrafe anterior, el vincular la corriente monetaria de las liquidaciones a la facturación del servicio altera la imagen fiel del resultado de la operación en situaciones de impagos. Sin embargo, una modificación dirigida a vincular el cobro o pago de las liquidaciones al cobro de las facturas que lo han motivado eliminarían los problemas de representatividad descritos en el epígrafe anterior.

Es decir, se defiende que se deberían seguir los siguientes pasos para perfeccionar el sistema de liquidaciones regulatorias de las comercializadoras de referencia:

1. **Reconocimiento del derecho/obligación de liquidar en el momento de la facturación al cliente.** Esto se produce en el momento de facturar a los clientes un servicio a un precio distinto del que reconoce la tarifa. No es, por lo tanto, hasta la facturación efectiva del servicio cuando se ha de registrar contablemente el derecho a recibir un cobro por liquidación del bono social o una obligación de pago por facturar el servicio eléctrico de los clientes en situación transitoria.
2. **Vinculación del cálculo de las liquidaciones a presentar a la CNMC al cobro de las facturas emitidas a los clientes.** La presentación del resumen de las liquidaciones se deberían hacer sobre facturas efectivamente cobradas y no sobre la facturación emitida. Por lo tanto, y sin alterar el calendario actual de presentar una vez al mes las liquidaciones con los hechos ocurridos durante el mes anterior, se propone modificar el cálculo de las liquidaciones sobre la facturación al cliente durante un mes por el cobro de la facturación a los clientes susceptibles de generar liquidación durante el mes anterior. Es decir, liquidar solo sobre facturas cobradas.
3. **Anulación de los derechos u obligaciones de liquidación en las partidas de balance en el mismo momento en el que se anula la facturación dentro del proceso de fallidos.** Dado que se vincula la liquidación a la factura emitida a los clientes, esta se debería anular en el balance de las sociedades en el mismo momento en el que se anula la factura emitida al cliente y que ha generado ese derecho u obligación.

Gracias a esto se asegura que la corriente monetaria de cobros o pagos de las liquidaciones no altere el resultado de las operaciones comerciales en situaciones de impagados. Además, evitamos que las empresas eléctricas acaben asumiendo el coste de los impagos de la parte del bono social de la facturación a clientes vulnerables.

Presenta mayor coherencia contable vincular la corriente real del hecho económico, mayor o menor ingreso contable en función de bono social o clientes transitorios, al devengo efectivo

de la operación comercial. En la situación anterior se mezclaban el registro contable del mayor ingreso, en el caso del bono social, o del menor ingreso para el servicio eléctrico a clientes en situación transitoria, con la corriente monetaria que motivaba las liquidaciones.

Para justificar y defender esta propuesta se representan contablemente, al igual que se hizo en el epígrafe anterior, las distintas situaciones para las dos tipologías de liquidaciones.

4.1. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN. BONO SOCIAL

Se plantea la misma casuística que en el epígrafe 3 del trabajo, pero con la modificación de liquidación planteada.

EJEMPLO 5. Bono social. El cliente paga la factura

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa con bono social: 75 euros.
- Importe liquidación bono social: +25 euros.

Mes	Operación	Asiento
n	Facturación al cliente 75 J (430) Clientes	a Ingreso venta energía (700) 75 J
n	Reconocimiento derecho a liquidar (dif. tarifa regulada – – tarifa b. social) 25 J (400) Cuenta a cobrar	a Ingreso venta energía (700) 25 J
n+2	Cobro de la factura 75 J (570) Tesorería	a Clientes (430) 75 J
n+3	Presentación de la liquidación	El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo del ingreso y el reconocimiento del derecho de cobro se genera en el momento de la facturación
n+4	Cobro de la liquidación 25 J (570) Tesorería	a Cuentas a cobrar (400) 25 J

Tal y como se muestra en el esquema contable se ha de reconocer el derecho a recibir el cobro de la diferencia entre el precio facturado al cliente con bono social (75 J) y el precio

.../...

.../...

que debería haber recibido la comercializadora de haber prestado ese servicio a un cliente normal (100 J) en el mismo momento de emitir la facturación. Gracias a esto se tendrá registrado contablemente un ingreso igual al de la tarifa regulada. Sin embargo, la liquidación no ha de presentarse hasta el momento en el que se cobre la factura (que en este caso hemos fijado dos meses después de emitir la factura).

Es cierto que esta propuesta retrasa el cobro efectivo de la liquidación del bono social, pero como se verá con el ejemplo 6, en caso de impago de la factura que genera el derecho a cobrar la liquidación por bono social, se mostrará realmente la imagen fiel del hecho económico ocurrido.

EJEMPLO 6. Bono social. Situación de impago

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa con bono social: 75 euros.
- Importe liquidación bono social: +25 euros.

Mes	Operacion	Asiento
n	Facturación al cliente 75 J (430) Clientes	a Ingreso venta energía (700) 75 J
n	Reconocimiento derecho a liquidar (dif. tarifa regulada – – tarifa b. social) 25 J (400) Cuenta a cobrar	a Ingreso venta energía (700) 25 J
n+6	Proceso de insolvencia 75 J (694) Dot. prov. insolvencia 75 J (435) Clientes dudoso cobro	a Prov. insolvencia (490) 75 J a Clientes (430) 75 J
n+12	Proceso de fallidos 75 J (650) Pérdidas fallidos 75 J (490) Provisión insolvencia	a Clientes dudoso cobro (435) 75 J a Aplicación prov. insolvencia (794) 75 J
n+12	Anulación del derecho al liquidar 25 J (700) Ingreso venta energía	a Cuentas a cobrar (liquidación) 25 J

.../...

.../...

Con el modelo propuesto de no liquidar sin tener antes cobrada la factura que generó el derecho a recibir la liquidación, se evitan situaciones como las descritas en el ejemplo 2. Entonces se justificaba que en el caso de las liquidaciones de bono social, una situación de impago no anulaba el 100 % del ingreso teórico que tendría que haber registrado la comercializadora, ya que la liquidación atendiendo a un criterio de facturación, y no de cobro de facturas, operaba como seguro de riesgo de impago por el importe liquidado. Pero este seguro no es gratuito para el sector eléctrico, ya que, como hemos comentado anteriormente, la financiación del bono social lo soportan matrices de los grupos de sociedades que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica. Y si se incluyen en las liquidaciones importes de facturaciones que acaban siendo impagadas por parte de los clientes, al final estas matrices acabarán por financiar el impago del bono social.

En el siguiente resumen, se demuestra claramente que la liquidación en función del cobro de la factura no altera el resultado del impago.

Facturación al cliente	75 J Ingreso venta energía
Reconocimiento derecho a liquidar	25 J Ingreso venta energía
Proceso de insolvencia.....	-75 J Dot. prov. insolvencia
Proceso de fallidos.....	-75 J Pérdidas fallidos
Proceso de fallidos.....	75 J Aplicación prov. insolvencia
Anulación del derecho a liquidar.....	-25 J Ingreso venta energía
Resultado de la operación	0 J Resultado final

4.2. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN. LIQUIDACIONES DE CLIENTES TRANSITORIOS

Es en este caso de las liquidaciones de clientes transitorias donde se ve de forma más clara el impacto positivo de modificar el criterio de liquidación, ya que con la propuesta realizada se evitan situaciones como las descritas en el ejemplo 4. Allí se explicaba que una comercializadora de referencia con clientes transitorios y con facturación impagada estaba doblemente penalizada. Con la metodología actual basada en liquidar en función de la facturación al cliente y no del cobro efectivo de la facturación emitida, la empresa tendrá que asumir el impago del total de la factura emitida al cliente, pero habrá tenido que pagar a los distribuidores de energía el sobreprecio incluido en la factura impagada. Es decir, no solo tendrá que anular el ingreso a tarifa regulada, sino que también tiene que asumir el *menor ingreso* que supone la liquidación del sobreprecio aplicado a su cliente.

Mostramos los ejemplos con la propuesta de modificación planteada utilizando las mismas hipótesis que en los ejemplos 3 y 4.

EJEMPLO 7. Cliente transitorio. Situación normal, el cliente paga

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa cliente transitorio: 120 euros.
- Importe liquidación cliente transitorios: -20 euros.

Mes	Operación	Asiento		
n	Facturación al cliente	120 J (430) Clientes	a Ingreso venta energía (700)	120 J
n	Reconocimiento obligación aliquidar (dif. tarifa regulada – tarifa transitorio)	20 J (700) Ingreso venta energía	a Cta. a pagar liquidación (440)	20 J
n+2	Cobro de la factura	120 J (570) Tesorería	a Clientes (430)	120 J
n+3	Presentación de la liquidación	El hecho de presentar la liquidación no genera asiento contable. El devengo de la minoración del ingreso y el reconocimiento de la deuda se genera en el momento de la facturación		
n+4	Pago de la liquidación	20 J (440) Cta. a pagar liquidación	a Tesorería (570)	20 J

Al igual que en el caso del bono social, se asume que la factura emitida al cliente en el mes n se cobra dos meses después (n+2). Esta vez, la modificación del criterio de liquidación sobre las facturas realmente cobradas permite retrasar el pago del sobreprecio aplicado al cliente.

La comercializadora de referencia emite la factura por 120 euros. En el mismo momento de emitir la factura reconoce la obligación de pago por la liquidación de los 20 euros de sobreprecio. Pero esta vez, ese pago no se realiza hasta que no se tenga cobrada la factura por importe de 120 euros, es decir, hasta el momento en el que el cliente pague y la empresa pueda dedicar los 120 euros a anular el saldo de clientes de balance por importe de 100 euros y el pago (y anulación en el balance) de la deuda por la liquidación por importe de 20 euros.

EJEMPLO 8. Cliente transitorio. Situación de impago

Hipótesis:

- Tarifa regulada: 100 euros.
- Tarifa cliente transitorio: 120 euros.
- Importe liquidación cliente transitorio: -20 euros.

Mes	Operación	Asiento
n	Facturación al cliente	120 J (430) Clientes a Ingreso venta energía (700) 120 J
n	Reconocimiento obligación a liquidar (dif. tarifa reguladora - tarifa transitorio)	20 J (700) Ingreso venta energía a Cta. a pagar liquidación (440) 20 J
n+6	Proceso de insolvencia	120 J (694) Dot. prov. insolvencia a Prov. insolvencia (490) 120 J 120 J (435) Clientes dudoso cobro a Clientes (430) 120 J
n+12	Proceso de fallidos	120 J (650) Pérdidas fallidos a Clientes dudoso cobro (435) 120 J 120 J (490) Provisión insolvencia a Aplicación prov. insolvencia (794) 120 J
n+12	Anulación de la obligación a liquidar	20 J (440) Cta. a pagar liquidación a Ingreso venta energía (700) 20 J

Gracias al modelo propuesto, se evita la situación del ejemplo 4, en el que, con los datos de la hipótesis, se reflejaba contablemente un resultado de negativo de -20 euros por un hecho que nada tiene que ver con la gestión normal de una comercializadora de energía.

Es decir, con la metodología actual de liquidación se traslada a la comercializadora un sobriesgo de impago, ya que no solo asume el riesgo del 100 % del servicio prestado valorado al precio de la tarifa regulada, sino que además asume el importe liquidado y que, de darse una situación de impago, nunca cobrará. Asumiendo por lo tanto un riesgo del 120 % para un servicio por el que el Estado le reconoce un ingreso del 100 %.

Esto se ve claramente en el resumen del impacto en la cuenta de resultados que paso a mostrar.

Facturación al cliente	120 J Ingreso venta energía
Reconocimiento obligación a liquidar	-20 J Ingreso venta energía
Proceso de insolvencia	-120 J Dot. prov. insolvencia

.../...

.../...

Proceso de fallidos	-120 J Pérdidas fallidos
Proceso de fallidos	120 J Aplicación prov. insolvencia
Anulación de la obligación a liquidar	20 J Ingreso venta energía
Resultado de la operación	0 J Resultado final

5. CONCLUSIÓN FINAL

A lo largo de este trabajo se ha descrito el marco normativo que condiciona la obligación de las empresas denominadas comercializadoras de referencia de energía eléctrica de tener la obligación de atender el suministro eléctrico a dos colectivos especiales a los que se les debe facturar precios distintos de los de la tarifa regulada.

Además, se ha destacado como, tanto con la norma vigente desde junio de 2009 hasta la reciente reforma del sector eléctrico de diciembre de 2013, el Estado ha tratado de asegurar a las comercializadoras un ingreso equivalente al de la tarifa regulada, a pesar de facturar a precios distintos. Para lograrlo, se establecieron en 2009 y se mantienen en la actualidad, las liquidaciones regulatorias del bono social y del suministro a clientes en situación transitoria.

Se ha demostrado que el fin buscado por la regulación estatal, esto es, el aseguramiento del ingreso equivalente a la tarifa regulada, no se logra en situaciones de impagos de la facturación emitida. Esta situación se debe a la metodología actual de liquidación que fija los importes a liquidar, pagar o cobrar, según sea un colectivo u otro, en función de la facturación emitida a clientes. Obviando de esta forma las diferencias básicas que existen entre el concepto contable de ingreso y el cobro.

En el caso de las liquidaciones por bono social la obligación de liquidar en función de la facturación emitida opera de facto como una cobertura de riesgo de impago por el importe liquidado y tienen el impacto negativo en las empresas que financian el bono social. Mientras que el caso de las liquidaciones de facturación a clientes en situación transitoria, en las situaciones de impagos, se produce una doble penalización a la empresa comercializadora, ya que además de asumir el impago del servicio prestado valorado a tarifa regulada tiene que asumir y pagar el importe del sobreprecio aplicado a este colectivo.

Con el cambio metodológico propuesto se logra perfeccionar el reflejo de la imagen fiel de las operaciones de cobro o pago de las liquidaciones descritas a lo largo del trabajo. Gracias a la modificación del criterio de liquidación con base en un criterio de caja, es decir, solo cuando la factura que da derecho o genera obligación de liquidar esté realmente cobrada, se logrará evitar

las situaciones en las que los impagos de la facturación emitida no reflejan el 100 % de la operación anulada. Además, y debido a los criterios de financiación del bono social, es decir, debido a que el coste del bono social lo financian las matrices de los grupos que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica, si no se atiende a la modificación propuesta y defendida en este trabajo, se seguirá dando la situación por la que estas matrices tendrán que asumir como coste la parte del bono social (diferencia entre la tarifa regulada y la tarifa vigente a los clientes vulnerables) que quede sin pagar por los clientes ante situaciones de impagos de facturas. Entiende el autor que no se debe exigir a las empresas que financian este bono social asumir el coste del impago. Dado que el Estado les exige la financiación del bono social al colectivo de clientes vulnerables, por lo menos se les debe permitir que financien solo la parte que realmente han pagado los clientes con derecho a bono social.

En definitiva, lo que se propone en el trabajo es unir el concepto de liquidar, esto es, de pagar o cobrar unas cantidades, al concepto de cobro de facturas y no al concepto de ingreso facturado. Es decir, se pretender distinguir claramente la diferencia contable que existe entre ingreso y cobro.

Bibliografía

- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.
- Real Decreto 485/2009, de 3 de abril, por el que se regula la puesta en marcha del suministro de último recurso en el sector de la energía eléctrica.
- Orden ITC/1659/2009, de 22 de junio, por la que se establece el mecanismo de traspaso de clientes de mercado a tarifa al suministro de último recurso de energía eléctrica y el procedimiento de cálculo y estructura de las tarifas de último recurso de energía eléctrica.
- Real Decreto-Ley 6/2009, de 30 de abril, por el se adoptan medidas en el sector eléctrico y se aprueba el bono social.
- Orden ITC/1723/2009, de 26 de junio, por la que se revisan los peajes de acceso a partir de 1 de julio de 2009 y las tarifas y primas de determinadas instalaciones de régimen especial.
- Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico.
- Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo, por el que se establece la metodología de cálculo de los precios voluntarios para el pequeño consumidor de energía eléctrica y su régimen jurídico de contratación.

NIA-ES320.IMPORTANCIARELATIVAOMATERIALIDADENLA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

Ángel Luis Padilla Álvarez

Socio auditor Capa Auditores, SL

Profesor del CEF

EXTRACTO

En la realización de una auditoría de cuentas anuales, los objetivos globales del auditor consisten en obtener una seguridad razonable de que dichos estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, permitiendo al auditor, por tanto, expresar una opinión sobre si dichos estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El auditor alcanza una seguridad razonable mediante la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de auditoría es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. La importancia relativa y el riesgo de auditoría se tienen en cuenta a lo largo de la auditoría a fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

Las cifras de materialidad nos servirán, una vez establecidas, para realizar el trabajo de una manera «más eficaz».

Palabras claves: importancia relativa, planificación y ejecución de una auditoría.

ISA 320. MATERIALITY IN PLANNING AND PERFORMING AN AUDIT

Ángel Luis Padilla Álvarez

ABSTRACT

In conducting an audit of financial statements, the overall objectives of the auditor are to obtain reasonable assurance that the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or mistake safety, allowing the auditor therefore express opinion on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework. The auditor achieves reasonable assurance by obtaining sufficient appropriate evidence audit to reduce audit risk to an acceptably low level.

Audit risk is the risk that the auditor expresses an inappropriate audit opinion when the financial statements contain material misstatements. Materiality and audit risk are considered throughout the audit in order to identify and assess the risks of incorrect materials and determine the nature, timing and extent of realization of further audit procedures.

Materiality figures will serve, once established, to perform the work of a «more efficient» manner.

Keywords: materiality, planning and performance of an audit.

Esta breve NIA trata de un tema realmente importante como es la aplicación de la «importancia RELATIVA» en la planificación y ejecución de una auditoría de cuentas anuales. Como es habitual en este tipo de trabajo, debemos tener presente que dicha norma debe ser complementada con la lectura de otras y en este caso especialmente con la NIA 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría».

El concepto de importancia relativa lo tenemos ya como principio contable dentro del PGC que nos indica:

«Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función».

Debemos entenderlo como aquella que no altera la imagen fiel, de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico (tal y como incluye la definición de AECA).

Es importante el hecho de incluir los conceptos de cualitativo o cuantitativo, pues con ellos se hacen referencia a cuánto y cómo puede ser dicha magnitud.

La importancia relativa se definía en el apartado 2.5.16 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, como:

«La magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión».

En este caso la NIA nos da la indicación que dicha importancia viene dada por el ejercicio del juicio profesional del auditor, y se ve afectada por la percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. En este punto nos indica una serie de características de los usuarios de esa información, como que tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y analizan la información de los estados financieros con una diligencia razonable, al mismo tiempo comprenden que los esta-

dos financieros se preparan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa, y son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios, y en la consideración de hechos futuros; y por último toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Como ocurría ya en la antigua Norma Técnica, la NIA nos indica que debemos tener en cuenta el concepto de importancia relativa en las diferentes fases de la auditoría, tanto en la planificación y ejecución de la auditoría como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría.

En el momento de la planificación de la auditoría el auditor realiza juicios sobre la magnitud de las incorrecciones que se considerarán materiales, que nos sirven de base para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo, así como su identificación y procedimientos posteriores.

En esta NIA podemos separar varios tipos de cifras iniciales de importancia relativa o materialidad:

1. Importancia relativa en la planificación.

La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se considerarán inmatrimales. El auditor puede considerar materiales algunas incorrecciones aunque sean inferiores a la importancia relativa, atendiendo a las circunstancias relacionadas con dichas incorrecciones. Aunque no sea factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar incorrecciones que pueden ser materiales solo por su naturaleza, al evaluar su efecto en los estados financieros, el auditor tiene en cuenta no solo la magnitud de las incorrecciones no corregidas sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se han producido.

2. Importancia relativa en la ejecución.

3. Importancia relativa para determinados saldos, transacciones o información a revelar.

4. Importancia relativa para las cuentas anuales.

Al mismo tiempo la NIA nos aclara que la importancia relativa en la ejecución debe ser inferior a aquella que utilizamos para las cuentas anuales, a fin de minimizar los riesgos de incorrección. También la importancia relativa para la ejecución del trabajo debe ser inferior a la cifra o cifras determinadas por el auditor para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Como ya comentamos en su momento, al ser la auditoría algo dinámico, incluye la revisión de las cifras de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones concretas,

saldos contables o información a revelar) en el caso de que se disponga de información adicional y que no hubiésemos tenido inicialmente, tanto al alza como a la baja.

Y como no puede ser de otra manera, se incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación:

- Importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.
- El nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.
- Importancia relativa para la ejecución del trabajo.

Así como cualquier revisión de las cifras establecidas anteriormente.

Una vez que tenemos claro qué tipos o cifras de materialidad debemos utilizar nos quedaría saber cómo calcularlas, y aquí es donde la NIA nos da una serie de recomendaciones. La determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del auditor y dependerá de circunstancias adicionales tales como la naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera, o la estructura de propiedad de la entidad y la forma en la que se financia (por ejemplo, si una entidad se financia solo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre estos, que a los beneficios de la entidad).

Como ejemplos de referencias:

- *Resultados*, como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto o los gastos totales. El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales.
- *El patrimonio neto total*.
- *El activo neto*.

Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será por lo general mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales. Por ejemplo, el auditor puede considerar que el 5 % del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es adecuado para una entidad con fines de lucro en un sector industrial, mientras que puede considerar que el 1 % de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales es apropiado para una entidad sin fines de lucro. Sin embargo, según las circunstancias, pueden considerarse adecuados porcentajes mayores o menores.

De esta manera la NIA nos deja «libertad de actuación» para la determinación de las cifras de importancia relativa o materialidad, igual que ocurría con la antigua Norma Técnica. Dicho lo cual la utilización de los parámetros que nos indicaba la Resolución de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de «importancia relativa» puede seguir siendo válida en la realización de nuestras auditorías, pues no difiere en ningún caso de las referencias mencionadas en la NIA.

NIA-ES 330. RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS

Javier Briones Ortega

Socio C.B. Auditores & Consultores

Profesor de la UDIMA

EXTRACTO

Con esta norma tratamos de reducir, con el diseño del trabajo de campo del auditor, en la medida de lo posible, el riesgo existente de auditoría. Para ello la norma aconseja utilizar procedimientos sustantivos –pruebas en detalle y procedimientos analíticos sustantivos– y pruebas de controles. Los contenidos incluyen respuestas globales, procedimientos de auditoría, adecuación de la presentación y de la información revelada, evaluación de la evidencia de auditoría y su documentación, que el auditor ha de diseñar para responder a los riesgos valorados.

Palabras claves: riesgos de auditoría, respuestas globales y riesgos valorados.

ISA 330. THE AUDITOR'S RESPONSES TO ASSESSED RISKS

ABSTRACT

With this standard audit we try to reduce the design of audit fieldwork, as far as possible, the existing audit risk. This standard recommends the use substantive procedures –evidence in detail and substantive analytical procedures– and control tests. Contents include global responses, audit procedures, and adequacy of the presentation of the information disclosed, assessment of audit evidence and documentation, the auditor has to be designed to respond to the assessed risks.

Keywords: audit risk, global responses and assessed risks.

Sumario

1. Introducción
2. Alcance y criterios de aplicación
3. Objetivo, definiciones y contenido
4. Guía de aplicación y otras anotaciones explícitas
 - 4.1. Respuestas globales
 - 4.2. Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones
 - 4.3. Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

1. INTRODUCCIÓN

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 330 trata sobre las respuestas que el auditor de cuentas ha de implementar ante los riesgos de auditoría que ha analizado teniendo en cuenta lo que se consideran incorrecciones materiales¹, por ello, esta norma se ha de interpretar junto con la NIA 200 sobre «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

2. ALCANCE Y CRITERIOS DE APLICACIÓN

En esta norma se establece que cualquier auditor de cuentas, independientemente del tipo de empresa a la que audite, tiene la responsabilidad, en la auditoría de los estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el mismo.

Se aplicará cuando el auditor, en su misión de obtención de la evidencia suficiente y adecuada, deba diseñar e implementar respuestas ajustadas a los riesgos de auditoría detectados previa evaluación, por lo que el auditor ha de adaptarse a dichos riesgos individualizados y personalizados en cada auditoría de estados financieros.

3. OBJETIVO, DEFINICIONES Y CONTENIDO

El objetivo de esta norma es intentar reducir, en la medida de lo posible, el riesgo de auditoría existente en el diseño del trabajo de campo del auditor de cuentas en general y en los estados financieros en particular.

Las pruebas de auditoría que se diseñan para obtener evidencia suficiente y adecuada pueden ser de dos tipos:

- Procedimientos sustantivos. Estas pruebas están encaminadas a detectar aquellas incorrecciones materiales en el trabajo de campo de la auditoría. Los procedimientos sustantivos comprenden:

¹ NIA-ES 315 «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección inmaterial mediante el conocimiento de la entidad y su entorno».

- Pruebas en detalle respecto a:
 - Las transacciones de compra, venta, pagos, cobros, etc.
 - Saldos contables deudores o acreedores que se necesiten comprobar.
- Procedimientos analíticos sustantivos. Aquellas operaciones que el auditor realiza como cálculo de operaciones de interés, amortizaciones o pago trimestral del IVA entre otros, con carácter exhaustivo.
- Prueba de controles: procedimientos de auditoría que el auditor utiliza en el proceso de evaluación del control interno de la empresa auditada.

Los contenidos que figuran en esta norma se reparten de la siguiente forma:

- Respuestas globales que el auditor ha de diseñar para responder a los riesgos valorados.
- Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. Las variables a responder se basan en tres conceptos:
 - Naturaleza.
 - Momento de realización.
 - Extensión de los procedimientos.

También se hace mención a:

- La obtención de evidencia en un periodo intermedio y cómo afecta a la planificación de la auditoría en cuanto al diseño de los procedimientos de auditoría.
- La adecuación en la utilización de la evidencia de auditoría obtenida en trabajos anteriores de auditoría de estados financieros.
- La evaluación de la eficacia operativa de los controles y su forma de actuar cuando se encuentren desviaciones en los controles.
- Distintos procedimientos sustantivos relacionados con el cierre del ejercicio, que responden a riesgos significativos.
- Momento de realización de los procedimientos sustantivos cuando se apliquen o realicen en una fecha intermedia.
- Adecuación de la presentación y de la información revelada: aplicación de procedimientos de auditoría para comprobar si los estados financieros están acordes con las normas contables y financieras.
- Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría.

- Documentación. Incluye todas aquellas respuestas que el auditor ha aplicado según los apartados anteriores demostrando de esta forma la conciliación de los registros contables con los estados financieros.

4. GUÍA DE APLICACIÓN Y OTRAS ANOTACIONES EXPLÍCITAS

Las orientaciones sobre la respuesta a los riesgos detectados por el auditor en su evaluación deberán ajustarse a los siguientes puntos:

4.1. RESPUESTAS GLOBALES

Algunos ejemplos de respuestas globales por parte del auditor son:

- Actitud de sospecha de que la contabilidad que se ha aplicado no es la correcta y que la aparición de errores es cuestión de tiempo. Lo más evidente puede ser una fuente de errores consecutivos y en cascada.
- A la hora de trabajar en sectores o empresas con activos complejos, valoraciones inusuales que requieran de profesionales como es el caso de valoración de activos financieros, tasación de inmuebles o valoración de activos intangibles como marcas o patentes.
- Realizar supervisiones tanto del trabajo realizado por el equipo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría así como de las hojas de trabajo que se han realizado por otro equipo. Estar pendiente en otras revisiones como arqueo de caja, recuento de activos o el inventario.
- Hay que estar atentos a cualquier imprevisto que pueda surgir en la selección de los procedimientos. Si vamos a realizar un recuento físico de activos tenemos que prever que, durante el mismo, puedan surgir partidas que se incorporan al recuento por lo que hay que volver a repasar el mismo, previendo dicha incorporación de tal forma que no se pare el ritmo de trabajo dentro de una empresa.
- En el diseño de los procedimientos, se ha citado con anterioridad que el momento, la naturaleza y la extensión son variables importantes a tener en cuenta y que debemos combinar para que la obtención de la evidencia sea mucho más efectiva. Por ejemplo, volviendo al caso de las existencias, es preferible realizar un recuento del inventario físico de mercancías a 31 de diciembre que hacerlo a mitad de octubre a falta de tres meses para cerrar la cuenta del año.

El conocimiento del entorno de control por parte del auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros que repercute en las respuestas

globales. La confianza en el control interno permite, al margen de disminuir los riesgos de auditoría, que el auditor pueda planificar la auditoría con una perspectiva más amplia. El auditor podría aplicar procedimientos de auditoría en fechas intermedias en vez de aplicarlos al cierre del ejercicio pudiendo de esta forma realizar el auditor trabajos preliminares.

Pongamos como ejemplo el caso de la revisión de los recursos humanos en la auditoría, por parte del auditor. Una vez que el auditor haya evaluado el control interno de la entidad, y su confianza, en esta parte de la empresa, sea máxima al comprobar que los controles internos de la empresa funcionan con eficacia, puede perfectamente planificar y realizar un procedimiento preliminar sustantivo de recálculo de los pagos a la seguridad social y los salarios, así como las correctas imputaciones a la Hacienda Pública. En principio este tipo de trabajos se suele realizar en el mes de marzo, pero en este caso podríamos adelantar el trabajo debido a la condición de eficacia con la que trabajan los controles en la empresa.

La incidencia del conocimiento del entorno de control tiene la consecuencia de considerar, por parte del auditor, y realizar distintos enfoques: pruebas de controles, procedimientos sustantivo y combinado.

4.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA QUE RESPONDEN A LOS RIESGOS VALORADOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL EN LAS AFIRMACIONES

Como ya se ha indicado anteriormente, son tres las variables que debemos tener en cuenta a la hora de valorar el tipo de procedimiento de auditoría que aplicar:

- Naturaleza. La naturaleza de un procedimiento se refiere al:
 - Objeto, es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo.
 - Tipo, es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico.
- Momento de realización, o fecha a la que corresponda la evidencia de auditoría.
- Extensión de los procedimientos de auditoría posteriores o el volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, como por ejemplo el tamaño de la muestra o el número de observaciones de una actividad de control.

La valoración por parte del auditor de los riesgos identificados en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría, pudiendo ser este:

- Enfoque pruebas de controles. Cuando el auditor consigue una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material con la realización de pruebas de controles.

Ejemplo: Si el auditor evalúa que los sistemas de control interno realizan correctamente las incorporaciones de las dotaciones a la amortización de los activos de elementos de transporte, no hay razón por la que deba realizar más pruebas de auditoría en ese sentido.

- Enfoque procedimientos sustantivos. Este caso suele ser aplicable cuando el auditor no tiene confianza en el control interno de la empresa que está auditando y por tanto debe realizar pruebas de auditoría con más detalle.

Ejemplo: Una empresa no realiza registros auxiliares de inventario de elementos patrimoniales y, por tanto, no ha realizado un estadillo sobre los elementos de transporte en la empresa. Es de prever que el auditor, en el diseño y planificación de la auditoría, deberá tener en cuenta que los controles internos en el control de los activos son muy débiles para esta área, estimando una serie de respuestas con un enfoque más sustantivo y diseñando los siguientes procedimientos:

- Recuento de los elementos de transporte, altas y bajas en la contabilidad y comprobación de su coste.
 - Comprobación de la amortización de cada uno de los elementos de transporte conforme a la legislación fiscal.
- Enfoque combinado. Este enfoque utiliza tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos. Siguiendo el ejemplo anterior para el área del inmovilizado, el auditor ha comprobado que existen controles internos y estos funcionan. A continuación comprobará que:
 - Existe registro auxiliar.
 - Las amortizaciones realizadas por la empresa cumplen con las normas contables y financieras, teniendo toda la información incorporada en la memoria.
 - Existe un encargado de revisar el registro de altas y bajas del inmovilizado diferente del encargado de su contabilización.

Nota: Con independencia del tipo de enfoque que el auditor pudiera aplicar en un área determinada, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. Para el caso del ejemplo del enfoque de pruebas de controles anterior, y tomando como hipótesis que un elemento de transporte no está incorporado en el listado de inventario, considerándolo material independientemente de si la empresa realiza correctamente la dotación a la amortización de los activos, el auditor debería realizar una prueba sustantiva para ese elemento que ha resultado material.

A continuación describimos algunos ejemplos de cómo afecta la respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones según la naturaleza, el momento de realización y la extensión.

- Naturaleza:
 - Riesgo alto. En un contrato de compraventa de un inmueble, el auditor ante la existencia de un riesgo de este tipo, cambiará el tipo de prueba y su objeto de tal manera que no solo inspeccionará el documento sino que conciliará con la contrapartida la veracidad de los datos mediante una circularización del importe, el cotejo del pago y su registro.
 - Riesgo bajo. Si la empresa, al ser una inmobiliaria, realiza esta operación de alquiler con asiduidad y además dispone de un proceso interno eficiente y automatizado en la realización de contratos, de tal forma que un sistema informático de gestión pública es el que realiza los contratos y la contrapartida es un organismo público, al auditor le daría confianza dicho sistema ya que además de estar probado, en caso de error este no caería del lado de la empresa auditada, por lo que con la evaluación del control interno nos sería suficiente para dar respuesta a un posible riesgo de auditoría.
- Momento de realización. Las pruebas se pueden realizar en varios momentos como, por ejemplo, en una fecha intermedia, en el cierre del ejercicio o en un momento posterior al cierre. Los factores a tener en cuenta para el momento de aplicar los procedimientos son:
 - Riesgo de incorrección material. Por ejemplo si el riesgo es alto nos interesa realizar un inventario lo más próximo al cierre del ejercicio para tener la máxima certeza de que no se van a producir diferencias en las variaciones de las materias primas.
 - Anticipación de cuestiones significativas en la auditoría. Por ejemplo si se diera el caso de que la empresa que estamos auditando está registrando activos financieros disponibles para la venta incorrectamente o que el método de amortización de un activo no se ajusta a lo que fiscalmente debería estar establecido, el auditor puede recomendar rectificaciones antes del cierre del ejercicio.
 - Tipos de procedimientos de auditoría que no pueden ser aplicables antes del cierre del ejercicio, como por ejemplo, la comprobación de la concordancia de los estados financieros con los registros contables o el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros, y los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.
 - Tipo de entorno de control. En una empresa que realiza procesos automatizados el auditor puede realizar con más facilidad pruebas de control interno, y si comprueba la eficacia de dichos controles y los riesgos detectados son bajos probablemente el auditor no realizará pruebas sustantivas en aquellas áreas que considere oportunas.

- Disponibilidad de la información relevante. En ocasiones la empresa tiene un cierto componente de estacionalidad en sus operaciones o determinadas operaciones solo se pueden comprobar en el momento en que se están realizando, por eso el auditor ha de estar alerta sobre el momento de realización de la prueba. Puede ser el caso de algunos ficheros electrónicos que pueden posteriormente borrarse o ser manipulados y por ello el auditor debe estar presente en un recuento físico o en un arqueo de caja.
 - Naturaleza del riesgo. Por ejemplo, si existe un riesgo de sobrevaloración de ingresos mediante la creación a posteriori de contratos de venta falsos con el fin de cumplir expectativas de beneficios, es posible que el auditor quiera examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo.
 - El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría. En ciertas ocasiones las revisiones de los estados financieros deben realizarse en una fecha diferente a la fecha de cierre del ejercicio. Por ejemplo, para pertenecer al Mercado Alternativo Bursátil en España se les exige a las empresas la realización de auditorías semestrales y, por tanto, la mitad de las veces el periodo de fin de la auditoría no coincidirá con el fin del ejercicio; en otras ocasiones al auditor puede que le soliciten obtener evidencia de un hecho concreto en la empresa en un momento en que no coincide con el final del periodo de la auditoría.
- Extensión. La extensión de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el auditor. Por ejemplo, en caso de riesgo de fraude, resultará más adecuado incrementar el tamaño de la muestra o aplicar procedimientos analíticos sustantivos más detallados y para ello se utilizarán técnicas de auditoría asistidas por ordenador para aquellos ficheros electrónicos.
 - Pequeña dimensión. Hasta este momento nos hemos referido al tipo de pruebas en función de los riesgos y otras variables importantes, pero también influye el tipo de empresa, ya que los procedimientos no serán los mismos en empresas de gran tamaño o de pequeña dimensión. En el caso de pequeñas empresas el auditor puede identificar un número reducido o nulo de pruebas de control interno y decida que, para obtener evidencia, es mejor realizar pruebas sustantivas.
 - Elevado riesgo valorado. Puede darse el caso de que en la evaluación de los controles internos de una cooperativa de crédito resulte que estos no funcionen con eficacia y se decida circularizar una muestra elevada de los intereses pagados, conforme se haya estipulado el contrato con los clientes, para reducir al máximo los riesgos de errores y futuras contingencias legales por posibles fallos en el cálculo de intereses en la cooperativa.

4.2.1. Pruebas de controles

Las pruebas de controles se realizarán solo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado diseñados de forma adecuada para prevenir, o para detectar y corregir, una incorrección material en una afirmación. Como hasta ahora se ha comentado las pruebas van encaminadas a la evaluación del control interno, no obstante, la realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación, aunque son los mismos tipos de procedimientos. Por ejemplo, no es lo mismo evaluar si los controles operativos de una empresa conservera respecto al recuento de las partidas finalizadas en el proceso de producción son los correctos y no dan fallos que comprobar si el diseño de esos controles es el adecuado para este tipo de empresa productora.

Algunos procedimientos de valoración del riesgo es posible que no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles si bien pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y ser consecuentemente utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo:

- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección. Estas pueden realizarse como pruebas de controles para evaluar el funcionamiento del control a la dirección en cuestiones financieras.
- Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos mensuales presupuestados y reales, verificando de esta forma si el procedimiento es el adecuado.
- Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Nota: Pruebas de doble propósito. En ocasiones el auditor puede diseñar separadamente, sobre la misma transacción, dos tipos de pruebas: una prueba de control y una prueba en detalle. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada por el sistema de control y de esta forma estudiar su eficacia, pero también puede proporcionar al auditor, la misma factura, evidencia en una prueba sustantiva en el cálculo del IVA soportado correspondiente.

Respecto a otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación, debemos destacar que la indagación por sí misma no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por ello se propone combinarlos como sigue:

- Indagación + inspección. Existe evidencia de que la cadena de producción obtiene un 1 % de fallos en el recuento físico de las unidades de materia prima que se introduce en el sistema de transformación. Esta prueba en sí misma no hace que el auditor obtenga evidencia, en cambio si además inspeccionamos que este hecho realmente ocurre podemos obtener evidencia de que los controles funcionan.

- Indagación + reejecución. En el procedimiento de indagación se ha comprobado la asignación de personal por turnos en los controles sobre los procesos productivos en la línea de procesado a presión de conserva. Este hecho no da evidencia al auditor, en cambio puede comprobar si funciona realizando él mismo la asignación del personal para ver si coincide según lo estipulado en convenio y contrato de trabajo.
- Indagación + TAAO². Con el procedimiento de indagación se puede encontrar que un programa calcula la cantidad de pedidos que hay que realizar en función del *stock* del almacén existente, sabiendo que la eficacia de dichas asignaciones es del 99,987%, con técnicas de auditoría informáticas, se puede corroborar que dicho porcentaje se cumple en mayor o menor medida.

En cuanto a la extensión³ de las pruebas de controles, a veces es conveniente extender las pruebas y ganar confianza en los controles debido a:

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el ejercicio. Si tuviéramos el caso de que el recuento físico de mercancías se ha realizado una vez al año y en noviembre, el auditor debería extender el número de veces que se realiza dicha prueba sustantiva por parte de la empresa y, por tanto, diseñar más pruebas de auditoría.
- Si después de realizar las pruebas de control el auditor no estima que dichos controles den confianza durante un periodo largo de tiempo se deberían realizar más pruebas de auditoría al respecto.
- El auditor a la hora de realizar las comprobaciones ha de tener un baremo mínimo que los controles deberían cumplir. Si las desviaciones fueran superiores a dicho baremo se debe plantear que dichos valores no dan confianza y que se deberían extender las pruebas de auditoría.
- Al hilo del anterior párrafo, deberán extenderse las pruebas si la relevancia y la fiabilidad exigida para la evidencia de auditoría respecto a la eficacia operativa es alta.
- La aportación de valor sobre la evidencia de auditoría de otras pruebas hará también que el auditor se plantee extender las mismas.

En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría mediante la aplicación de algunos controles previos para posteriormente aplicar otros controles. Dichos controles previos, llamados indirectos, también han de ser evaluados en su funcionamiento, por cualquier procedimiento de comprobación de informes generados por procedimientos considerados «TI», es decir, los controles generales de la TI. Entre los ejemplos que se han puesto anterior-

² Técnicas de auditoría asistidas por ordenador.

³ En las NIA 530 «Muestreo de auditoría» se encontrarán adicionales orientaciones sobre la extensión de las pruebas.

mente se puede citar como control indirecto el control sobre el programa que calcula la cantidad de pedidos que hay que realizar en función del *stock* del almacén existente. Si se comprueba que dicho programa realiza correctamente los cálculos y supera el nivel de confianza, se podrá mantener sin que haya ningún tipo de cambio o actualización del programa o de la persona asignada para su control.

Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, o menor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo se pueden encontrar:

- Entornos de control escasos, deficientes o nulos. Por deficientes se entiende aquellos que no cumplen su función y no dan al auditor el grado de confianza que necesita para poder confiar en su efectividad.
- Un deficiente seguimiento de los controles por parte de los encargados en el seguimiento de los mismos, bien sea el auditor interno o la dirección en su defecto.
- Alto porcentaje de operaciones manuales significativas en los controles, lo que implicaría un mayor número de errores que en los casos en los que el procedimiento es automático.
- Cambios de personal frecuentes afectando significativamente a la aplicación y el seguimiento del control.
- Cualquier elemento que no genere continuidad en la forma de diseñar, implementar y aplicar el control, sufriendo modificaciones que hagan dudar de la eficacia de los mismos y que impliquen que tengan que volver a ser revisados para depositar de nuevo confianza en el control.
- Aquellos controles generales de TI que sean considerados por el auditor como deficientes se podrían considerar como deficientes si no disponen de un sistema de *backup* o de registro de operaciones.

4.2.2. Procedimientos sustantivos

El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, es decir, significativos, con independencia de los riesgos que se hayan valorado de incorrección material, debido a que la valoración de los riesgos es un ejercicio de juicio profesional realizado por el auditor y puede tener errores u omisiones y existen limitaciones inherentes al control interno como la posible elusión por parte de la dirección.

Dependiendo de los riesgos detectados, el objeto de las pruebas son pruebas de detalle, procedimientos analíticos sustantivos o una combinación de ambas. A grandes rasgos, los procedimientos analíticos sustantivos serán más adecuados en las siguientes situaciones:

- En el caso de que la empresa disponga de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo⁴.
- La naturaleza del riesgo y de la afirmación es clave para el diseño de las pruebas de detalle. Si el auditor quisiera comprobar la integridad de los estados financieros podría aplicar una prueba de detalle para confirmar que, por ejemplo, el saldo de la partida de activos financieros invertidos en acciones o participaciones de una empresa sea cotejado por un extracto bancario del depositario que esté encargado de las acciones.
- En el caso de que las pruebas de controles sean insatisfactorias porque el auditor considera que no cubre sus expectativas y no le generan la confianza suficiente ante el riesgo evaluado, es decir, si no dispone de buenos controles para la realización de los pagos, el juicio del auditor puede empujarle a diseñar una extensión de las pruebas de auditoría, tales como realizar una circularización al banco y al acreedor junto con una conciliación de dichos saldos de pagos.

La confirmación externa para conciliar saldos suele ser relevante cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, aunque se puede extrapolar a otras confirmaciones como el caso de la confirmación de un contrato de compraventa o de cualquier tipo de transacción generada en un pago de la empresa cuando no solo se quiere confirmar el pago sino también la otra contraparte de la operación que ha tenido lugar. Otra utilidad que se encuentra es la de confirmación de ausencia de ciertas condiciones, como los contratos paralelos con abogados, asesores fiscales, Banco de España, registro de la propiedad, etc. A continuación proponemos algunos ejemplos en los que se recomienda su uso:

- Caso en el que el auditor precise confirmar los saldos abiertos en entidades bancarias y otras informaciones como avales, pólizas de crédito y otras posiciones.
- Saldo de deudores y clientes a favor de la empresa en los que interese comprobar si las cantidades han sido satisfechas y la antigüedad de las mismas.
- Existencias mantenidas por terceros en depósitos aduaneros para su posterior transformación o consignación.
- Títulos de propiedad que obren en poder de abogados o asesores financieros para su custodia o como garantía.
- Inversiones custodiadas por terceros, o compradas a agentes bursátiles, pero no entregadas en la fecha de balance. Ejemplo: acciones cotizadas, letras del tesoro, bonos convertibles y similares, activos y pasivos financieros.

⁴ La NIA 520 «Procedimientos analíticos» establece los requerimientos y proporciona algunas orientaciones para su aplicación durante la auditoría.

- Cantidades debidas a prestamistas, incluidas las correspondientes condiciones de pago y cláusulas restrictivas.
- Saldos de acreedores y proveedores.

En general los procedimientos sustantivos responden a riesgos significativos donde el auditor los encuentra materiales. Pudiéndose utilizar dichos procedimientos en un periodo intermedio, el auditor puede considerar eficaz realizar un procedimiento de confirmación de saldos de clientes en noviembre y posteriormente a cierre del ejercicio, compararlo y conciliarlo con la información del cierre. Esta forma de realizar el trabajo de auditoría supone asumir riesgos pudiendo estar influidos por factores como el entorno de control, disponibilidad, propósito del procedimiento sustantivo, riesgo valorado, naturaleza del tipo de transacción o afirmación entre otros.

4.3. EVALUACIÓN DE LA SUFICIENCIA Y ADECUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA

La auditoría de los estados contables es un proceso acumulativo e iterativo, siendo su planificación distinta a la de la ejecución dada su flexibilidad y el desconocimiento que las evaluaciones de los riesgos y otros procedimientos de evaluación de controles pueden arrojar, pudiendo producirse desviaciones entre el inicio de la planificación y la ejecución. Algunos ejemplos de desviaciones durante el trabajo de auditoría, cuya esencia es la obtención de evidencia, pueden darse:

- En la valoración de un proceso de fusión cuando se encuentra un riesgo no valorado de un litigio que puede suponer la continuidad de la empresa absorbida.
- En el proceso de evaluación del control interno por parte del auditor cuando este comprueba que el sistema de valoración de activos financieros es distinto al correcto, según normativa contable, implicando que para el conjunto del ejercicio la desviación es significativa.
- Durante el trabajo de campo cuando el auditor encuentra que algunas partidas de proveedores no se corresponden con pedidos reales en los albaranes y, por tanto, tiene implicaciones significativas en la cuenta de resultados de la empresa.

En estas tres circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados, debido a los nuevos riesgos que se han detectado⁵.

⁵ Para más información acerca de la revisión sobre la valoración de los riesgos detectados consultar NIA 315, apartado 31.

SEGUNDO EJERCICIO, PRIMERA PARTE, RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE INSPECTORES DE TRIBUTOS DE LA GENERALITAT VALENCIANA, GRUPO A.1, SECTOR ADMINISTRACIÓN ESPECIAL

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

Profesores del CEF

[Segundo ejercicio, primera parte, de las pruebas selectivas de acceso al grupo A.1, sector administración especial, Cuerpo Inspectores de Tributos de la Generalitat Valenciana, por el sistema de turno libre, conovocado por Orden 4/2011, de 17 de febrero (DOCV de 1 de marzo)].

Sumario

Caso práctico. **Contabilidad y matemática financiera.** *Arrendamiento financiero:* contabilización inicial, pago de la cuota, amortización. *Activos financieros:* cartera de vencimiento, contabilización de cupones. *Inmovilizado material:* provisión por desmantelamiento, amortización, ajuste de la provisión por desmantelamiento. *Pasivos financieros:* deudas comerciales a coste amortizado y *rappels* sobre compras. *Distribución del resultado:* dotación a la reserva legal, dotación a la reserva por fondo de comercio, dotación a reservas voluntarias, limitación a la distribución por las existencias de gastos de investigación y desarrollo y dividendos. *Instrumentos financieros:* créditos comerciales, descuento de efectos, clientes de dudoso cobro. *Instrumentos de patrimonio:* operaciones con acciones propias, reducción de capital social. *Inmovilizado:* amortizaciones y permutas. *Subvenciones:* subvenciones oficiales de capital, amortización, baja y traspaso a resultados. *Activos financieros y combinación de negocios:* activos disponible para la venta y fusión de dos empresas.

CASO PRÁCTICO

Contabilidad y matemática financiera

El balance de situación de la sociedad anónima Descuadra, a inicios del ejercicio 2011, es el siguiente:

Balance a 1 de enero de 2011

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Inmov. intangible. Desarrollo	320.000	Capital social	1.500.000
Inmov. intangible. Fondo de comercio	240.000	Prima de emisión	150.000
(Amort. acum. inmov. intangible)	-100.000	Reserva legal	75.000
Inmov. material. Construcciones .	500.000	(Acciones propias en situaciones especiales)	-55.000
Inmov. material. Instalaciones técnicas en montaje	400.000	Resultado del ejercicio 2010	150.000
Maquinaria	200.000	(Dividendo a cuenta resultado 2010)	-10.000
(Amort. acum. inmov. material) ..	-90.000	Ajuste valor activos financieros disponibles venta (Delta)	3.500
Inversiones inmobiliarias en terrenos	120.000	Pasivos diferencias temporarias imponibles (Delta)	1.500
Inversión financiera en Delta	40.000	Provisión para responsabilidades	6.500
Existencias	335.000	Deuda largo plazo con entidades de crédito	175.000
Clientes	290.000	Obligaciones y bonos	250.000
Clientes, efectos comerciales a cobrar	140.000	Proveedores	250.000
(Deterioro de valor de créditos) ...	-10.000	Acreedores varios	25.000
Tesorería	31.500		
Otros activos líquidos	105.000		
Total	2.521.500	Total	2.521.500

Algunas de las transacciones económicas que se han realizado durante el año 2011 son las siguientes:

1. A principios del ejercicio 2011 la empresa Descuadra formaliza un contrato de alquiler sobre una maquinaria cuyo valor razonable es de 108.000 euros. Las cuotas anuales de alquiler son de 29.700 euros, con vencimiento el 31 de diciembre de cada año, y la duración del contrato es de 4 años. El importe de la opción de compra se ha establecido en 4.512,62 euros. La vida útil de esta maquinaria se estima en 5 años, valor residual de 9.000 euros y el sistema de amortización es lineal. El tipo de interés efectivo de la operación es del 5,4 % y el IVA del 18 %. (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad a principios y al final del ejercicio 2011).
2. La sociedad suscribe 100 bonos con intención de mantener hasta su vencimiento emitidos a valor nominal de 1.000 euros por la sociedad Ninfo a inicios de 2011, cuyo valor de reembolso al cabo de 2 años es de 1.040 euros, con los que además se adquiere el derecho a cobrar al final de cada año un interés del 3 % anual (retención fiscal 19 %). Los gastos de adquisición han sido de 1.235,5 euros. El tipo de interés efectivo de la operación es del 4,3 %. Los bonos emitidos por Ninfo cotizan el 31 de diciembre de 2011 al 101 %. No se aprecia riesgo de insolvencia por parte de la sociedad Ninfo. (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad a inicios y al final del ejercicio 2011).
3. La empresa Descuadra concluye a finales de marzo de 2011 las labores de montaje de las instalaciones técnicas, sobre las que asume la obligación al cabo de los 10 años de vida útil estimada de rehabilitar y regenerar la zona de la instalación. Los costes de rehabilitación, así como de desmantelamiento de la instalación, se estiman en 60.000 euros al final de dicho periodo, siendo la tasa de descuento del 5 % anual. El procedimiento de amortización seguido por la sociedad es el lineal y el valor residual que se estima de la instalación de 20.000 euros. A finales de 2011 se produce una reestimación de los gastos de desmontaje hasta los 70.000 euros debido a los cambios en la legislación medioambiental. (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad al final de marzo y al final del ejercicio 2011).
4. El 30 de abril de 2011 la sociedad adquiere mercaderías a un proveedor, aplazando el pago 15 meses y siendo el importe a desembolsar al vencimiento de 60.000 euros. El tipo de interés de mercado para este tipo de operaciones es del 6 % anual. Se ha pagado por gastos de transporte de dichas compras al contado 3.000 euros. Al cierre del ejercicio, el proveedor comunica que le concede un descuento por volumen de pedidos de 5.000 euros (IVA 18 %). (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad el 30 de abril y al final del ejercicio 2011).
5. Ha aplicado el resultado del ejercicio 2010, para lo cual se tuvo en cuenta que la junta general de accionistas acordó repartir el volumen máximo de dividendos a sus accionistas una vez cumplidas las exigencias legalmente establecidas. El dividendo fue pagado durante este año 2011 (retención fiscal 19 %).

6. La sociedad Descuadra ha vendido en junio productos cuyo precio de venta, según catálogo, es de 180.000 euros, con un descuento comercial del 3 % sobre el precio del catálogo, que se ha incluido en la factura. Los gastos de la operación pagados en efectivo ascendieron a 3.500 euros. Se aplaza el pago a los clientes 90 días, formalizándose en efectos comerciales. Se hace uso inmediatamente de la línea de descuento que tiene negociada con una entidad financiera, soportando en la operación una tasa de descuento del 6 % anual y unos gastos bancarios de 825 euros. A su vencimiento, en septiembre, los efectos descontados anteriores han sido abonados por los clientes, excepto uno por valor de 30.000 euros. La entidad financiera devuelve a la empresa el efecto impagado y le cobra 120 euros en concepto de gastos de devolución y 80 de gastos de protesto. La sociedad Descuadra, que utiliza un sistema individualizado para el seguimiento de los créditos comerciales, considera dicho efecto impagado como de dudoso cobro. En noviembre de 2011, se ha conseguido cobrar el 30 %, dándose por irrecuperable el resto (IVA 18 %). (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad en junio, septiembre y noviembre del ejercicio 2011).
7. Las acciones propias que figuran en el balance representan el 3 % del capital social. El 30 de septiembre de 2011 la sociedad vende la mitad de dichas acciones propias a 11 euros cada una. Los gastos de la operación pagados en efectivo ascendieron a 250 euros. Un mes más tarde la sociedad Descuadra decide amortizar el resto de las acciones propias, de forma que no haya posibilidad de oposición de acreedores. Los gastos de la operación pagados en efectivo se elevaron a 200 euros. El capital social está formado por acciones de 10 euros de valor nominal.
8. El 1 de octubre de 2011 la sociedad Descuadra cambia la maquinaria que figura en el balance por unos vehículos, cuyo valor razonable es de 150.000 euros. La maquinaria entregada fue adquirida el 1 de abril de 2010, se le estimó una vida útil de 4 años sin valor residual; método de amortización de números dígitos decrecientes y se puede considerar 30.000 euros como valor razonable de dicho elemento. De los 120.000 euros de contraprestación monetaria, el 60 % se satisface al contado; el resto se pagará en dos plazos de igual cuantía, el primero con vencimiento el 1 de octubre de 2012, y el segundo con vencimiento el 1 de octubre de 2013. El tipo de interés fijado contractualmente para este aplazamiento es del 6 %. La periodicación de intereses se hará linealmente. Los vehículos se amortizan linealmente considerando que su vida útil es de 6 años. Se considera que la configuración de los flujos de efectivo de ambos elementos difiere significativamente. (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad en octubre y al final del ejercicio 2011 y determine el importe de los dos pagos de igual cuantía con vencimiento el 1 de octubre de 2012 y el 1 de octubre de 2013).
9. El 1 de octubre de 2011, la sociedad Descuadra ingresó en su cuenta corriente 120.000 euros en concepto de fondos de una subvención no reintegrable para la adquisición de los vehículos anteriores. Con respecto a dichos elementos y realizados los correspondientes test de deterioro al final del ejercicio 2011, se obtiene un valor en uso de 130.000 euros y un valor razonable de 150.000 y una estimación de los

gastos de venta de 10.000 euros. (Contabilice los asientos que ha debido realizar la sociedad en octubre y al final del año 2011. Téngase en cuenta el efecto impositivo del Impuesto sobre Sociedades cuando proceda al tipo del 30%).

10. La sociedad Descuadra se ha fusionado en 2011 con la sociedad Delta absorbiendo a la misma. Descuadra ya poseía una participación de Delta del 15%, que está reflejada en la cuenta «Inversión financiera en Delta», la cual ha sido clasificada como «disponible para la venta» y ha experimentado el ajuste de valor (neto del efecto impositivo) que se expresa en el balance inicial. A efectos de la relación de canje, se estima que el valor razonable del patrimonio neto de Delta es de 200.000 euros en la fecha de la fusión. Para absorber a Delta, Descuadra emite 10.000 acciones ordinarias de valor nominal 10 euros, a valor unitario de 17 euros.

El balance de la sociedad Delta en el momento de la adquisición del control (2011) es:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Instalaciones	150.000	Capital social	50.000
Existencias	75.000	Reservas	100.000
Clientes	50.000	Deudas a largo plazo	90.000
Tesorería	25.000	Deudas a corto plazo	60.000
Total	300.000	Total	300.000

Las instalaciones de Delta se han valorado a efectos de la operación por su valor razonable de 180.000 euros, siendo el valor de los restantes elementos patrimoniales los que se deducen del balance anterior.

La sociedad Delta ha optado por el régimen especial de las fusiones, de forma que no tributa a cambio de mantener, a efectos fiscales, los valores sin revalorizar.

Tenga en cuenta el efecto impositivo que surge por las diferencias al tipo del 30%.

Trabajo a realizar:

Contabilice los asientos que la sociedad Descuadra debió realizar en el libro diario, durante el año 2011, para registrar las operaciones enunciadas en los puntos anteriores de acuerdo con las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad (PGC).

Expresa los cálculos o razonamientos que considere necesarios para justificar la valoración aplicada.

Notas.

1. Independientemente del orden que utilice en las respuestas, se ruega que se identifiquen con claridad los puntos a los que hacen referencia.
2. Es preferible utilizar las denominaciones de las cuentas del PGC o parecidas a las mismas.
3. Únicamente se tendrán en cuenta las consideraciones fiscales que explícitamente se enuncien en cada punto.
4. Si considera que algún aspecto es susceptible de interpretaciones diversas, y por tanto de soluciones alternativas, razone sobre la cuestión e indique la razón que le lleva a elegir una opción.

SOLUCIÓN

PUNTO 1

Enero 2011

Calificación del contrato: el contrato se calificará como arrendamiento financiero ya que tiene opción de compra y no hay dudas razonables de que esta se ejercerá al final del contrato.

De acuerdo con la norma de registro y valoración 8.^a del PGC se registrará el activo de acuerdo con su naturaleza por el menor entre el valor razonable del elemento y el valor actual de los pagos mínimos por arrendamiento, y un pasivo financiero por el mismo importe.

• Valor razonable	108.000
• Valor actual ($29.700 \times a_{4-0,054} + 4.512,62/1,054^4$)	108.000
• Deuda a corto plazo ($29.700 - 108.000 \times 5,4\% = 29.700 - 5.832$)	23.868
• Deuda a largo plazo ($108.000 - 23.868$)	84.132

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	108.000	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		23.868
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo		84.132

31-12-2011

Pago de la cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	23.868	
662	Intereses de deudas	5.832	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ($29.700 \times 18\%$)	5.346	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		35.046

Reclasificación:

En el momento del pago de la primera cuota deberá reclasificarse a corto plazo la parte de la segunda cuota, destinada a recuperación de coste del elemento.

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	25.156,87	
	($23.868 \times 1,054$)		
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		25.156,87

Amortización:

La amortización de los elementos de inmovilizado adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero debe realizarse en función de la vida útil del activo, y no según la duración del contrato.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(108.000 - 9.000)/5]$	19.800	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		19.800

PUNTO 2

Enero 2011

Por la adquisición:

La valoración inicial de los activos financieros incluidos en la cartera de inversiones mantenidas hasta el vencimiento se realiza por su valor razonable, incluyendo los costes de la transacción que le sean directamente atribuibles.

Además, la sociedad deberá tener, efectivamente, intención de mantener la inversión hasta su vencimiento y capacidad para ello.

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (100 × 1.000 + 1.235,50)	101.235,50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		101.235,50

31-12-2011

La valoración posterior, al cierre del ejercicio, de los títulos incluidos en la cartera de inversiones mantenidas hasta el vencimiento se realizará a coste amortizado. Los intereses, calculados de acuerdo con el sistema del tipo de interés efectivo, se contabilizarán como ingresos financieros en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Según información del propio enunciado, el tipo de interés efectivo de esta operación es el 4,3 %.

• Intereses totales devengados (101.235,50 × 4,3 %)	4.353,13
• Intereses explícitos devengados (100 × 1.000 × 3 %)	3.000,00
• Intereses implícitos devengados	1.353,13

Por el registro contable de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	1.353,13	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas	3.000,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		4.353,13

Por el cobro de los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (3.000 × 81 %) ...	2.430	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (3.000 × 19 %)	570	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		3.000

Al cierre del ejercicio el valor contable de los títulos (coste amortizado) será, $101.235,5 + 1.353,13 = 102.588,63$, mientras que la cotización de los mismos es $100 \times 1.000 \times 101\% = 101.000$. Ahora bien, a pesar de que el valor contable sea superior a la cotización no se puede considerar que exista deterioro de los títulos, ya que no existe riesgo de insolvencia por parte del emisor de los mismos.

PUNTO 3

Fin marzo 2011

Por la puesta en condiciones de funcionamiento de las instalaciones técnicas:

En el momento de finalizar las labores de montaje de la instalación, esta se reclasificará a la partida correspondiente del inmovilizado, dando de baja, simultáneamente, el inmovilizado en curso.

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	400.000	
232	Instalaciones técnicas en montaje		400.000

Gastos de desmantelamiento:

De acuerdo con la norma de registro y valoración 2.^a del PGC formará parte del valor del inmovilizado material la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre el inmovilizado material que desarrolla y amplía las normas del PGC establece que en el caso de activos en construcción, se presume, salvo prueba en contrario, que la incorporación de este componente del coste se producirá a medida que el inmovilizado en curso se incorpora al patrimonio de la sociedad.

En este caso, entenderemos que existe prueba en contrario, ya que no figura importe alguno por este concepto en la valoración del inmovilizado en curso que figura en el balance inicial.

- Valor final 60.000
- Valor actual ($60.000/1,05^{10}$) 36.834,80

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	36.834,80	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		36.834,80

31-12-2011

Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(436.834,80 – 20.000)/10 × 9/12]	31.262,61	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		31.262,61

Actualización de gastos de desmantelamiento:

$$\text{Valor a 31-12-2011} = 60.000/1,05^{9,25} = 38.207,64$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (38.207,64 – 36.834,80)	1.372,84	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		1.372,84

Ajuste gastos de desmantelamiento:

Al cierre del ejercicio, como consecuencia de una modificación legislativa, se produce un cambio en la estimación de los gastos del desmantelamiento del activo, que pasan a estimarse en 70.000 euros.

El tratamiento contable de esta alteración en el importe de la obligación se realizará modificando el importe del pasivo y del inmovilizado, lo que provocará a su vez un cambio en la cuota de amortización de los ejercicios siguientes.

• Valor a 31-12-2011 (70.000/1,05 ^{9,25})	44.575,58
• Valor contable a 31-12-2011	38.207,64
• Ajuste	6.367,94

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	6.367,94	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		6.367,94

PUNTO 4

30-04-2011

Por la compra:

Se trata de una compra de mercaderías a un plazo superior a un año, por lo que tanto la compra como la deuda deberán ser registradas por el valor razonable, es decir, descontando los intereses implícitamente incluidos en el nominal de la deuda.

A efectos de solución entenderemos que el importe facturado es de 60.000 euros más el IVA correspondiente a esta cantidad y que el IVA se paga al contado, ya que el enunciado indica que el importe a pagar al vencimiento es de 60.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (60.000/1,06 ^{15/12})	55.785,19	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (60.000 × 18 %)	10.800,00	
400	Proveedores		55.785,19
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.800,00

Por los gastos de transporte:

De acuerdo con la norma de registro y valoración 10.^a del PGC los gastos que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta se incluirán en el precio de adquisición.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	3.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (3.000 × 18 %)	540	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.540

31-12-2011

Por el devengo de intereses: según la norma de registro y valoración 9.^a del PGC aquellos pasivos financieros incluidos en la cartera de débitos y partidas a pagar que se hayan valorado inicialmente por su valor razonable, al cierre del ejercicio se valorarán por su coste amortizado, registrando los intereses por el sistema del tipo de interés efectivo.

• Valor a 31-12-2011 (60.000/1,06 ^{7/12})	57.994,86
• Valor contable	55.785,19
• Intereses devengados (57.994,86 – 55.785,19)	2.209,67

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	2.209,67	
400	Proveedores		2.209,67

Por el descuento por el volumen de pedidos:

• Descuento	5.000
• IVA	900
• Total	5.900
• Importe a pagar en 7 meses (60.000 – 5.900)	54.100
• Valor a 31-12-2011	52.292,03
• Valor contable	57.994,86
• Minoración cuenta proveedor (57.994,86 – 52.292,03)	5.702,83

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	5.702,83	
609	<i>Rappels</i> por compras		4.802,83
472	Hacienda Pública, IVA soportado		900,00

Otra opción: podría plantearse registrar el descuento por el importe que correspondería al mismo en el momento de realizar la compra, registrando la diferencia hasta el valor actual como una rectificación del efecto financiero de la deuda registrada en el asiento anterior.

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	5.702,83	
609	<i>Rappels</i> por compras (5.000/1,06 ^{15/12})		4.648,77
762	Ingresos de créditos		154,06
472	Hacienda Pública, IVA soportado		900,00

PUNTO 5

Por el reparto del resultado:

1. A reserva legal: deberá destinarse, en todo caso, una cifra igual al 10% del beneficio a la reserva legal, hasta que esta alcance, al menos, el 20% del capital social (art. 274 TRLSC).

Capital social = 1.500.000; $20\% \times 1.500.000 = 300.000$. La reserva legal que figura en el balance asciende a 75.000 euros, por lo que la sociedad deberá destinar a la reserva legal un importe de 15.000 ($10\% \times 150.000$).

2. A reserva por fondo de comercio:

El artículo 273 del TRLSC obliga a destinar a la reserva por fondo de comercio una cifra de, al menos, un 5% del importe por el que el fondo de comercio figure en el activo del balance.

Fondo de comercio = 240.000. Por lo que se destinará a la reserva por fondo de comercio una cifra de 12.000 ($5\% \times 240.000$).

3. A reservas voluntarias:

El propio artículo 273 del TRLSC prohíbe toda distribución de beneficios si la sociedad cuenta en su activo con gastos de investigación y desarrollo, a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de tales gastos.

Desarrollo = 320.000; Amortización acumulada inmoviliado intangible = 100.000; Saldo no amortizado = 220.000

La única reserva disponible que figura en el activo del balance es la prima de emisión por 150.000. Se deberá destinar a reservas voluntarias un importe de 70.000 ($220.000 - 150.000$).

4. A dividendos:

El importe restante $150.000 - 15.000 - 12.000 - 70.000 = 53.000$ se destinará a dividendos. Teniendo en cuenta que en el balance figura un dividendo a cuenta entregado en el ejercicio 2010 por un importe de 10.000, el dividendo complementario será de 43.000 ($53.000 - 10.000$).

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	150.000	
112	Reserva legal		15.000
1143	Reserva por fondo de comercio		12.000
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
113	Reservas voluntarias		70.000
557	Dividendo activo a cuenta		10.000
526	Dividendo activo a pagar		43.000

Por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	43.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		34.830
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		8.170
	(43.000 × 19 %)		

PUNTO 6

Junio 2011

Por la venta: la venta y su correspondiente crédito se pueden valorar por el valor nominal ya que se cumplen los requisitos establecidos por las normas de registro y valoración 9.^a y 10.^a del PGC para no descontar los intereses incorporados al nominal del crédito.

• Precio de venta	180.000
• Descuento comercial (180.000 × 3 %)	(5.400)
• Base imponible	174.600
• IVA (18 %)	31.428
• Total	206.028

Código	Cuenta	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera	206.028	
700	Ventas de mercaderías		174.600
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		31.428

Por los gastos de la venta

Código	Cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores	3.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ($3.500 \times 18\%$)	630	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.130

Por el descuento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados	206.028	
4310	Efectos comerciales en cartera		206.028

$$\text{Descuento comercial} = 206.028 \times 6\% \times 90/360 = 3.090,42$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	202.112,58	
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i> (3.090,42 + 825)	3.915,42	
5208	Deudas por efectos descontados		206.028

Septiembre 2011

Por los efectos abonados por los clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	176.028	
4311	Efectos comerciales descontados		176.028

Por los efectos impagados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados	30.000	
4311	Efectos comerciales descontados		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	30.000	
626	Servicios bancarios y similares	200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.200

Por la consideración de los impagados como de dudoso cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
436	Clientes de dudoso cobro	30.000	
4315	Efectos comerciales impagados		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	30.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		30.000

Noviembre 2011

Por el cobro del 30% y la consideración de incobrable del resto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	9.000	
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	21.000	
436	Clientes de dudoso cobro		30.000

Por la reversión del deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	30.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales ...		30.000

PUNTO 7

Nominal de las acciones propias ($1.500.000 \times 3\%$) 45.000
 Número de acciones propias ($45.000/10$) 4.500 acciones

30-09-2011

Por la venta de la mitad de las acciones propias:

De acuerdo con el apartado 4, «Instrumentos de patrimonio propio», de la norma de registro y valoración 9.^a del PGC, el efecto de cualquier transacción que la sociedad realice con sus propios instrumentos de patrimonio se registrará en los fondos propios, por lo que no se registrará ningún resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.250 × 11 – 250)	24.500	
113	Reservas voluntarias	3.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (55.000/2)		27.500

31-10-2011

Por las acciones propias que se amortizan:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (2.250 × 10)	22.500	
113	Reservas voluntarias	5.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (55.000/2)		27.500

Por los gastos de la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200

El artículo 334 del TRLSC otorga a los acreedores cuyo crédito haya nacido antes del último anuncio de la reducción el derecho de oponerse a dicha reducción de capital hasta que se les garanticen tales créditos. No obstante, el artículo siguiente excluye este derecho si la reducción se hace con cargo a beneficios o a reservas libres, para lo que deberá dotarse, por el importe nominal de la reducción, una reserva de la que solo se podrá disponer con los mismos requisitos que para la reducción del capital social.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	22.500	
1142	Reserva por capital amortizado		22.500

PUNTO 8

01-10-2011

Por la amortización del año 2011: en primer lugar, procedemos a la amortización de la máquina desde el comienzo del ejercicio hasta la fecha de la permuta.

$$\text{Amortización 2011} = 200.000/10 \times (4 \times 3/12 + 3 \times 6/12) = 50.000$$

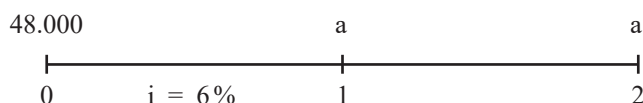
Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	50.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		50.000

Registro de la operación de permuta:

Calificación de la permuta: se trata de una permuta comercial, ya que el propio enunciado indica que la configuración de los flujos de efectivo de ambos elementos difiere significativamente.

Amortización acumulada de la máquina entregada $[200.000/10 \times (4 + 3 \times 6/12)]$	110.000
Valor contable de la máquina $(200.000 - 110.000)$	90.000
Valor razonable de la máquina	(30.000)
Pérdida por la entrega de la máquina	60.000
Valor razonable de los vehículos	150.000
Valor razonable de la máquina	30.000
Diferencial monetario	120.000

Cálculo del importe de los pagos anuales:



$$\text{Importe de los pagos} = 48.000 / a_{2-0,06} = 26.180,97$$

Cuota de amortización de octubre de 2012 $(26.180,97 - 48.000 \times 6\%) \dots\dots\dots$ 23.300,97

Cuota de amortización de octubre de 2013 $(48.000 - 23.300,97) \dots\dots\dots$ 24.699,03

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	110.000	
218	Elementos de transporte	150.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	60.000	
213	Maquinaria		200.000,00
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		72.000,00
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		23.300,97
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		24.699,03

31-12-2011

Por la amortización de los elementos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $(150.000/6 \times 3/12) \dots\dots\dots$	6.250	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		6.250

Por los intereses devengados por la deuda con el proveedor de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas $(48.000 \times 6\% \times 3/12) \dots\dots\dots$	720	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		720

PUNTO 9

01-10-2011

Por la percepción de la subvención: la subvención se registrará inicialmente como un ingreso en el patrimonio neto de la sociedad. Este ingreso se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias durante la vida útil del elemento de acuerdo con la depreciación que sufra el mismo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	120.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		120.000

Por el efecto impositivo: en el momento de recibirse la subvención surge una diferencia temporaria imponible que origina el correspondiente pasivo por impuesto diferido, ya que la subvención no tributa hasta que se transfiera a la cuenta de pérdidas y ganancias, momento en el que revertirá el mencionado pasivo fiscal, generándose el gasto por impuesto corriente en la cuenta de pérdidas y ganancias y el correspondiente pasivo corriente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (120.000 × 30 %)	36.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		36.000

31-12-2011

Por la imputación a resultados de la subvención en proporción a la amortización de los elementos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (120.000/6 × 3/12)	5.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		5.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (5.000 × 30 %) ...	1.500	
8301	Impuesto diferido		1.500

A los efectos del cálculo del deterioro consideramos que en el valor en uso ya está incluido el importe de la subvención pendiente de imputar a resultados [Consulta 1, BOICAC 86 (NFC041606)]:

- Valor contable de los elementos de transporte (150.000 – 6.250) 143.750
- Importe recuperable (150.000 – 10.000) 140.000
- Deterioro 3.750

El tratamiento contable de este deterioro se realizará de acuerdo con la norma de registro y valoración 18.^a del PGC, según la cual se considerarán irreversibles las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente.

• Importe subvencionado ($120.000/150.000 \times 100$)	80 %
• Deterioro irreversible ($3.750 \times 80\%$)	3.000
• Deterioro reversible ($3.750 - 3.000$)	750

Por el registro del deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	3.750	
218	Elementos de transporte		3.000
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		750

Por la imputación a resultados de la subvención por el deterioro no recuperable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	3.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		3.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ($3.000 \times 30\%$) ...	900	
8301	Impuesto diferido		900

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	120.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		8.000
8301	Impuesto diferido		33.600
130	Subvenciones oficiales de capital		78.400

PUNTO 10

Datos en balance en relación con la inversión previa de Delta:

Inversiones financieras en Delta	40.000
Ajustes valor activos financieros disponibles para la venta (Delta)	3.500 (saldo acreedor)
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (Delta)	1.500

De los anteriores datos:

Coste de las acciones de Delta (40.000 – 3.500 – 1.500)	35.000
Beneficio imputado en patrimonio neto (40.000 – 35.000)	5.000

La fusión entre las sociedades Descuadra y Delta supone, contablemente, una combinación de negocios en la que la sociedad Descuadra es la sociedad adquirente, ya que es la sociedad que entrega la contraprestación. Además se trata de una combinación de negocios realizada por etapas, puesto que Descuadra tiene una participación previa en el capital de Delta de un 15 %.

De acuerdo con la norma de registro y valoración 19.^a del PGC, en las combinaciones de negocios realizadas por etapas, la sociedad adquirente imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier diferencia que pueda surgir entre el valor razonable y el valor contable de la participación previa.

Adicionalmente, si la participación previa se incluyó en la cartera de activos financieros disponibles para la venta, deberá transferirse a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier importe que figure en el patrimonio neto derivado de la participación.

Valor del patrimonio adquirido	200.000
% participación previa	15 %
Valor razonable de la participación previa	30.000
Valor contable	40.000
Ajuste participación previa	-10.000

Ajuste de la participación previa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	10.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		10.000

Imputación a resultados de los ajustes previos en patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	5.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		5.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ($5.000 \times 30\%$) ...	1.500	
8301	Impuesto diferido		1.500

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	3.500	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		5.000

Combinación de negocios:

Para calcular el fondo de comercio pagado en la operación enfrentaremos el coste de la combinación más el valor razonable de la participación previa con el valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos adquiridos por la sociedad Descuadra:

Coste de la combinación (10.000×17)	170.000
Valor razonable de la participación previa	30.000
Total	200.000
Valor razonable de activos menos pasivos	
Patrimonio contable	150.000
	.../...

.../...	
Plusvalía de instalaciones (180.000 – 150.000)	30.000
Pasivo por impuesto diferido (30.000 × 30 %)	(9.000)
Total	171.000
Fondo de comercio (200.000 – 171.000)	29.000

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (10.000 × 17)	170.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		170.000

Por la recepción del patrimonio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	180.000	
3	Existencias	75.000	
430	Clientes	50.000	
57	Tesorería	25.000	
204	Fondo de comercio	29.000	
17	Deudas a largo plazo		90.000
52	Deudas a corto plazo		60.000
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30.000 × 30 %) ..		9.000
5530	Socios de sociedad disuelta		200.000

Por el pago a los socios de la sociedad Delta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	200.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		170.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		30.000

Por la inscripción de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	170.000	
100	Capital social (10.000 × 10)		100.000
110	Prima de emisión o asunción		70.000